

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 现行收入准则对欢瑞世纪收入  
确认与计量的影响研究

研究生姓名: 张当当

指导教师姓名、职称: 邢铭强 副教授 高海燕 高级主管

学科、专业名称: 会计硕士

研究方向: 注册会计师方向

提交日期: 2023年6月19日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 张皓 签字日期： 2023.6.6

导师签名： 柳晓刚 签字日期： 2023.6.8

导师(校外)签名： 高海燕 签字日期： 2023.6.10

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意 (选择“同意”/“不同意”) 以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊(光盘版)电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 张皓 签字日期： 2023.6.6

导师签名： 柳晓刚 签字日期： 2023.6.8

导师(校外)签名： 高海燕 签字日期： 2023.6.10

# **Study on the influence of the current revenue standards on the revenue recognition and measurement of Huanrui Century**

**Candidate :Zhang Dangdang**

**Supervisor:Xing Mingqiang Gao Haiyan**

## 摘 要

随着互联网视频技术日益成熟，文化产业消费逐渐升级，巨大的文化产品需求进一步助推了影视行业的发展，影视企业开始积极拓展业务，各种新业务模式不断迭代升级，传统业务分类模式的界限开始变得模糊不清，影视企业的收入确认与计量也变得愈加复杂，导致原收入准则的分类模式和规定逐渐难以适应新时代商业活动的核算要求，对特定交易处理的局限性也逐渐显现。在业务模式多元化发展的背景下，我国收入准则也不断完善，为了与国际会计准则保持趋同并切实解决原收入准则实施中存在的具体问题，财政部 2017 年颁布了《企业会计准则第 14 号-收入（2017）》。新收入准则的执行将对影视行业收入确认与计量产生何种影响，这些变化是否有助于企业特定交易事项的处理，企业又该如何适应这些影响，上述问题都需要进一步研究。

本文首先梳理了国内外收入确认与计量的相关文献，阐述了该研究成果的意义，并梳理了收入确认与计量的理论依据，为文章后续研究提供坚实的理论基础，接着对影视企业收入确认计量的现状、运营模式、业务特点等展开剖析。随后，以具有行业代表性的欢瑞世纪作为案例研究对象，通过查询欢瑞世纪公告、年报和证监会行政处罚公告，知悉欢瑞世纪特定交易收入确认与计量的特点，研究新收入准则下欢瑞世纪如何应用准则相关规定开展特定交易会计处理，并基于欢瑞世纪已签订的业务合同进行实例分析，在实例分析过程中剖析新收入准则的执行对欢瑞世纪收入确认、计量及列报披露方面造成的影响。最后，本文就影视企业如何规范应用新收入准则进行确认与计量收入，从加强企业内部治理和外部监管两个层面提出改进建议，以便影视制作企业更好地执行新收入准则的相关规定。本文也期望通过研究新收入准则实施后对影视企业收入确认计量的影响，为我国新收入准则的规范执行提供可能的参考和借鉴，促进我国文娱企业的健康、有序发展。

**关键词：**现行收入准则 收入确认与计量 特定交易处理 欢瑞世纪

## Abstract

As the Internet video technology increasingly mature, cultural industry consumption gradually upgrade, huge demand for cultural products further boost the development of the film and television industry, film and television enterprises began to actively expand the business, various new business model continuously iterative upgrade, the boundaries of the traditional business classification model began to become blurred, film and television enterprise income recognition and measurement also become more complex, lead to the classification of the original income criteria and rules gradually difficult to adapt to the business of the new era of accounting requirements, the limitations of the specific transaction processing also gradually emerged. In the background of diversified development of business models, China's revenue standards are also constantly improved. In order to maintain convergence with international accounting standards, the Ministry of Finance promulgated the Accounting Standards for Business Enterprises No.14-Revenue (2017) in 2017. The implementation of the new revenue criteria will have the impact of the revenue recognition and measurement of the film and television industry, whether these changes help the handling of specific transactions, and how enterprises should adapt to these effects, the above issues need further study.

This paper first combed the revenue recognition and measurement at home and abroad, provide a solid theoretical basis for the follow-up research, then the film and television enterprise revenue recognition measurement

status, operation mode, business characteristics, etc. Then, with industry representative huan rui century as the case study object, through the query huan rui century announcement, annual report and the CSRC announcement of administrative punishment, aware of huan rui century specific revenue recognition and the characteristics of the new revenue standards huan rui century application standards how to carry out the specific transaction accounting treatment, and based on huan rui century business contract example analysis, in the case analysis process analyze the execution of the new revenue standards of huan rui century income recognition, measurement and report the impact of disclosure. Finally, this paper on how to standardize the film and television enterprises to implement the new revenue criteria recognition and measurement, from the two aspects of strengthening internal governance and external supervision, so that film and television production enterprises to better implement the relevant provisions of the new revenue standards. This paper also hopes to study the impact of the implementation of the new revenue standards on the revenue recognition and measurement of film and television enterprises, to provide possible reference and reference for the standard implementation of the new revenue standards in China, and to promote the healthy and orderly development of China's entertainment enterprises.

**Keywords:** Current revenue standards; Revenue recognition and measurement;  
Specific transaction processing; Huanrui Century

# 目 录

<b>1 绪论</b> .....	<b>1</b>
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究意义.....	2
1.2.1 理论意义.....	2
1.2.2 现实意义.....	3
1.3 研究内容及研究方法.....	3
1.3.1 研究内容.....	3
1.3.2 研究方法.....	4
1.3.3 研究框架.....	5
<b>2 文献综述与理论基础</b> .....	<b>6</b>
2.1 文献综述.....	6
2.1.1 收入准则变更背景研究综述.....	6
2.1.2 收入确认相关研究.....	7
2.1.3 收入计量相关研究.....	9
2.1.4 CAS14(2017)执行对各行业影响的相关研究.....	9
2.1.5 文献评述.....	11
2.2 理论基础.....	12
2.2.1 契约理论.....	12
2.2.2 资产负债观.....	13
<b>3 欢瑞世纪基本概况及业务特点</b> .....	<b>14</b>
3.1 欢瑞世纪基本情况.....	14
3.1.1 欢瑞世纪简介.....	14
3.1.2 欢瑞世纪的战略布局.....	14
3.1.3 欢瑞世纪的主要盈利模式.....	17
3.1.4 欢瑞世纪的账龄周期.....	19
3.2 欢瑞世纪收入确认与计量的难点分析.....	21
3.2.1 影视剧产权许可业务的确认时点和条件难以判断.....	21

3.2.2 网络剧销售业务的可变对价难以估计.....	23
3.2.3 联合摄制业务模式下主要责任人和代理人难以判断.....	24
3.2.4 附有销售退回条款业务收入计量方法难以运用.....	25
<b>4 CAS14（2017）执行对欢瑞世纪的影响分析.....</b>	<b>27</b>
4.1 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪特定业务处理的影响.....	27
4.1.1 影视剧产权许可业务.....	27
4.1.2 网络剧销售业务.....	30
4.1.3 联合摄制影视剧业务.....	33
4.1.4 附有销售退回条款影视剧销售业务.....	36
4.2 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪收入确认条件及计量方式的影响.....	39
4.2.1 授予知识产权许可业务的收入确认时点趋于合理.....	40
4.2.2 收入确认方法更加规范.....	40
4.2.3 联合摄制模式下合同对价的计量更加严谨.....	41
4.2.4 特许权使用费收入可变对价的计量更加细化.....	41
4.2.5 附有销售退回条款交易价格的计量更加规范.....	41
4.3 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪财务报表的影响.....	42
4.3.1 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪资产负债表的影响.....	42
4.3.2 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪利润表的影响.....	45
<b>5 欢瑞世纪应用 CAS14(2017)的建议.....</b>	<b>47</b>
5.1 企业层面.....	47
5.1.1 合理选择运用时段法.....	47
5.1.2 合理估计和确定可变对价.....	47
5.1.3 规范制定财务策略.....	48
5.1.4 推动业务与财务发挥协同作用.....	48
5.2 外部层面.....	49
5.2.1 完善收入确认与计量的会计估计判断标准.....	49
5.2.2 加强对影视行业执行 CAS14(2017)的监管.....	49
5.2.3 细化影视行业特殊业务确认计量的行为规范.....	50
5.2.4 定期公示 CAS14(2017)执行不到位的典型案例.....	50

<b>6 研究结论及未来展望</b> .....	<b>51</b>
6.1 研究结论.....	51
6.2 研究不足与展望.....	52
<b>参考文献</b> .....	<b>53</b>
<b>后 记</b> .....	<b>57</b>

# 1 绪论

## 1.1 研究背景

影视传媒企业作为文化类企业，与一般企业有着不同的使命，它不仅仅以盈利为目的，更承担着兴文化的社会责任。在经济转型发展的关键时期，影视行业以多样化的渠道来满足观众的需求，真切反映大家日常生活中所关心的许多问题，其健康繁荣发展无疑是实现文化强国的催化剂与润滑剂。随着互联网视频技术的日益成熟，相关企业间逐渐构成了一张完整的价值网络体系，这也使得影视传媒企业多元化发展成为趋势，合同签署愈加频繁。新收入准则以合同为基础确认收入，更加注重业务的实质，对授予影视剧知识产权许可、授予特许权使用等特殊情形下的收入确认方式都有相关的规定，因此影视行业受新收入准则影响较大，在准则新修订的背景下，影视企业只有做好新原收入准则的衔接，才能保障企业收入确认与计量的规范性，进一步促进我国文娱产业健康有序发展。

与与国际会计收入准则保持趋同，弥补原收入准则业务处理方面存在的局限性，我国颁布了《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》（以下简称“CAS14(2017)”），并严格要求各企业做好新原收入准则的高效衔接，分阶段开始执行。该准则的颁布，使得几乎所有行业收入的确认条件与计量方式都发生了重要的变化。收入作为企业会计信息质量和经营业绩的重要判断指标，一直是学术界的热点话题，而且收入的确认与计量是会计报表编制的前提，随着信息技术及会计电算化的普及，可能很多机械的会计工作会被机器所取代，但会计信息始终需要进行披露，而披露的基础又是确认计量。整理相关文献了解到：既有文献多集中于对第一阶段执行 CAS14(2017)的行业进行研究，研究行业主要集中于房地产、游戏、建筑、电信等，但通过查阅影视传媒企业的相关文献和年报，发现影视传媒企业的相关业务及会计处理受 CAS14(2017)的影响也较大。影视传媒企业具有业务模式复杂，业务范围广泛，应收账款账期长，存货单位价值高、周转速度慢等特点。而影视剧版权的规范确认、特殊业务的处理等都涉及如何做到收入确认计量合理化，而且这些事项在新原收入准则中的规定都有所不同，所以研究影视传媒企业 CAS14(2017)执行背景下对其收入确认与计量的影响具有一定的价值。

随着互联网的普及，影视行业发展愈发迅猛，各企业间竞争激烈，从证监会处罚公告处获悉，存在部分企业为了获取超额利润或占据市场份额，出现不合规确认收入粉饰

报表的现象。证监会发布的上市公司年度会计监督报告中指出：“目前上市公司仍存在对准则理解和执行不到位的问题”。其中第一条便是“收入确认与计量不恰当”。通过在证监会官网上搜索关键词“收入确认与计量”、“虚增收入、利润”、“虚构合同”等，发现影视行业因提前确认收入以及制造虚假合同被处罚的企业占比较高，影视行业在收入确认计量方面遵守会计准则不到位的问题比较突出。而收入准则的主要作用在于指导企业规范确认与计量收入。因此，本文选取了影视行业具有代表性的企业欢瑞世纪作为研究案例，分析 CAS14(2017)的相关规定对欢瑞世纪收入确认与计量的时点、条件、方式以及财务报表列报披露的影响。

## 1.2 研究意义

### 1.2.1 理论意义

第一，丰富影视行业 CAS14(2017)实施效果的相关文献。CAS14(2017)出台了一系列新的规定，这些规定对各行各业收入的确认与计量分别产生了不同程度的影响。现有文献对 CAS14(2017)执行的研究多集中在房地产、网游、电信等行业，关于 CAS14(2017)对影视行业的影响研究较少，还有进一步研究的空间。

第二，拓展研究 CAS14(2017)角度的相关文献。既有文献偏向于研究 CAS14(2017)颁布的意义和背景、CAS14(2017)相较于 CAS14(2006)的主要变化，以及对会计信息质量的影响等，而对 CAS14(2017)在财务报表项目列报披露、五步法模型在特殊交易中如何运用等方面的影响研究较少。因此从上述视角研究 CAS14(2017)在案例企业的实施效果，有利于丰富相关研究视角。

第三，充裕 CAS14(2017)实施后对企业经济后果影响方面的研究。一方面，由证监会处罚公告可知，欢瑞世纪以前年度存在不恰当确认收入以达到特定目标的情况；另一方面，对每一次新准则实施后的影响进行研究，可以为下次修订和完善新准则提供可能的相关完善建议。所以本文将准则的理论与案例企业业务实际相结合，旨在为影视企业规范实施 CAS14（2017）提供可能的借鉴，同时也希望能够为其他学者的后续研究提供可能的参考。

## 1.2.2 现实意义

第一，对于案例企业而言，本文研究为欢瑞世纪如何有效实施 CAS14(2017)以提高企业准则执行规范性提供了可能的借鉴。此外，本文研究有助于欢瑞世纪更全面的认识、执行 CAS14(2017)，利用 CAS14(2017)更加规范化确认计量收入，优化企业会计信息质量。

第二，对利益相关者而言，本文的研究有助于利益相关者全面了解欢瑞世纪 CAS14(2017)的执行情况。通过分析可以得出 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪特定交易处理、经营成果、列报披露的具体影响，为投资者决策提供相关信息。亦可防范企业借用准则变更的便利，通过违规确认计量收入扰乱资本市场秩序，进一步维护中小股东的利益，增强其对影视传媒企业的投资积极性。

第三，对于证监会等监管部门而言，本文研究可能为相关部门完善 CAS14(2017)指引，促进企业规范实施 CAS14(2017)提供建议。查阅证监会行政处罚公告发现：传媒行业因制造虚假交易合同、提前确认收入，延迟、或少计提坏账准备等财务造假行为被处罚的企业众多，这些企业执行相关准则明显不到位。所以，通过相关研究，可以促使监管部门有针对性的对传媒企业的业务活动进行监管，亦可促使企业规范确认与计量收入，促进我国文娱产业健康有序发展。

## 1.3 研究内容及研究方法

### 1.3.1 研究内容

本文以第二阶段执行 CAS14(2017)的影视制作企业欢瑞世纪作为研究案例，紧密结合国内外相关文献就 CAS14(2017)实施后对传媒企业特殊业务处理的影响进行分析，剖析欢瑞世纪如何更好运用 CAS14(2017)来规范确认与计量收入。

本文共分为六部分：

第一部分：绪论。介绍本文的选题背景、研究意义以及主要研究的问题，概述研究内容、框架与方法。

第二部分：文献综述与理论基础。梳理国内外有关文献及我国收入准则完善历程，新原收入准则在收入确认计量方面的核心变化，以及 CAS14(2017)实施后对各行业收入确认计量产生的影响。同时对资产负债观会计理念、契约理论进行阐述，提供为撰写论

文所需的理论支持。最后通过归纳已有文献，分析国内外学者的研究进程与现状，得出本文研究的主要侧重点。

第三部分：企业概况。介绍案例企业欢瑞世纪的基本情况，包括运营模式、战略布局等，简要分析欢瑞世纪特定业务收入确认与计量的特点，为第四部分特定业务分析模块奠定基础。

第四部分：案例分析。分析 CAS14（2017）实施后对欢瑞世纪特定业务处理的影响：主要结合案例企业已经签订的业务合同，将准则相关规定的变化与欢瑞世纪公司的业务（尤其是特殊业务处理）相结合，阐述 CAS14（2017）实施为欢瑞世纪相关业务确认计量解决的问题和带来的后果。并基于特殊业务处理的分析，从收入确认条件、收入计量方式、财务报表列报、披露等几个方面展开，梳理新收入准则执行对欢瑞世纪的影响。

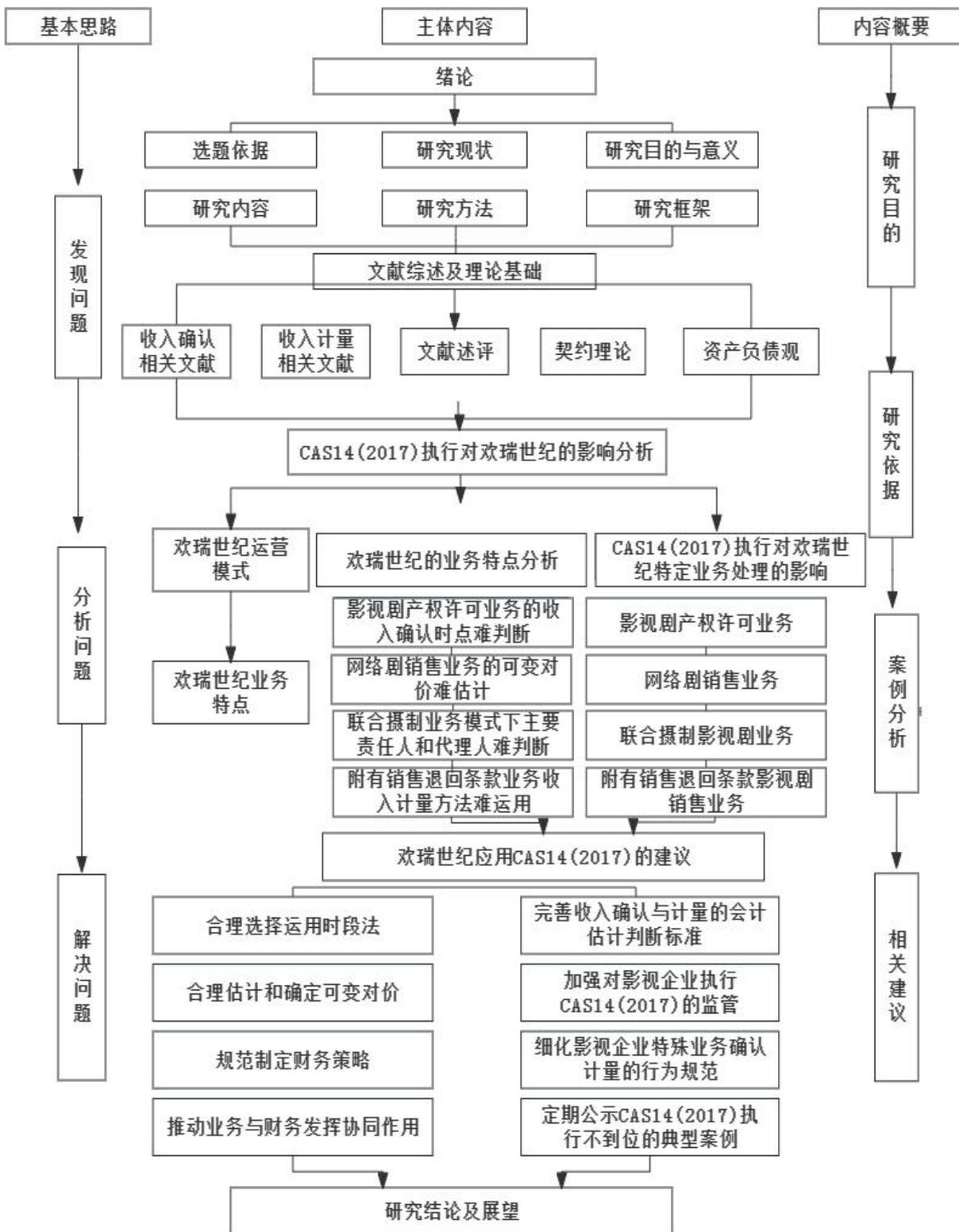
第五部分：归纳欢瑞世纪执行 CAS14(2017)过程中收入确认与计量方面存在的问题，提出完善欢瑞世纪执行 CAS14(2017)的相关建议。结合第四部分案例分析情况，从欢瑞世纪执行 CAS14(2017)的现状出发，从内部发展建设与外部制度监管两个方面提出适合案例企业自身应用的建议和应对措施。

第六部分：研究结论及展望。阐述本文有关 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪收入确认与计量影响的相关研究结论，并对未来研究方向做进一步的展望。

### 1.3.2 研究方法

文章从欢瑞世纪特定交易的业务特点出发，针对欢瑞世纪执行 CAS14（2017）对其收入确认与计量带来的影响进行具体分析。运用案例分析研究法，首先通过相关网站及有关学者的文章，对影视制作行业进行全面了解；其次，整理证监会近几年已披露的因收入确认与计量不合理而被处罚的影视制作企业，了解其收入确认计量存在的主要问题；接着通过官网查询欢瑞世纪已发布的公告和相关资料对欢瑞世纪业务特点及收入确认计量现状进行充分的了解；最终选择具有行业代表性和研究价值的欢瑞世纪为案例研究对象，基于欢瑞世纪已签订的业务合同，分析欢瑞世纪执行新收入准则对其特定业务处理的影响以及执行过程中存在的不足，为欢瑞世纪规范确认与计量收入，合规执行新收入准则提供相应的建议。

### 1.3.3 研究框架



## 2 文献综述与理论基础

### 2.1 文献综述

为促进各企业更有效的应对准则的变化，做好《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》（以下简称“IFRS15”）、《企业会计准则第 14 号--收入》（2017）与对应原收入准则的高效、高质衔接，国内外学者及事务所均对新旧收入准则在收入确认计量、信息质量、列报披露、内部控制、五步法模型运用等方面做了大量的研究。本文首先将国内外学者在收入确认计量领域的研究成果进行梳理，阐明相关领域学者的过往研究对本文的价值和借鉴意义。

#### 2.1.1 收入准则变更背景研究综述

在《国际会计准则第 11 号——收入》（以下简称“IAS11”）与《国际会计准则第 18 号——建造合同》（以下简称“IAS18”）指导下不同行业的商品销售收入确认时点存在不一致的现象，使得企业披露的与收入相关的财务信息缺乏可比性（David，2000）。原收入准则缺乏行之有效的细分指引，导致收入确认方面缺乏严格的参考标准，同时收入信息披露内容不充分导致财务信息质量低下，财报质量不能满足相关信息使用者的需求。上述局限性催化了新联合收入准则的制定，并在以上方面对收入的确认进行了规范，更能反应企业业务的实质，满足企业发展的需要（Fyhrlund 等，2013）。国外学者认为原收入准则已不满足当前业务的需要，需要制定能反应业务商业实质的新准则。2002 年，IASB 和 FASB 在 IAS11 与 IAS18 的基础上，对原有准则进行修订并旨在实现以下目标：第一，弥补当前收入确认中的局限性；第二，统一收入确认标准；第三，完善财报披露要求，提供更实用的信息。

IFRS15 主要变化体现在以下几点：第一，从遵循“收入费用观”转变为遵循“资产负债观”；第二，美国自安然、世通等财务舞弊事件爆发后，发现“规则导向”模式存在较大的弊端，亟待改变。IFRS15 反映了“原则导向”；第三，IFRS15 提高了准则的广泛适用性；第四，IFRS15 采用统一的“五步法”模型，基于合同确认收入；第五，IFRS15 规定根据合同中的交易价格计量收入代替原收入准则按照合同或协议公允价值确定收入的方式；第六，IFRS15 全面完善了收入列报和披露的内容，提高了会计信息的实用

性，旨在使财务报表使用者获得更加及时有效的信息。

我国准则一直处于不段发展完善的进程中。近年也在实现与国际会计准则趋同，各阶段执行的准则如表 2.1 所示：

**表 2.1 我国各阶段会计准则执行情况**

阶段	相关准则的制定和执行情况
1992 年	颁布《企业会计准则》、《企业财务通则》开始与国际会计准则趋同
1997 年	颁布《关联方关系及其交易的披露》，我国第一部具体会计准则颁布
1998 年	收入和建造合同准则颁布，我国收入准则已初具雏形并得以实施
1998 年-2001 年	制定 16 项具体会计准则，使得会计处理更加有规可循
2001 年	颁布《企业会计制度》
截至 2006 年	财政部已颁布一项基本准则和 38 项具体准则，会计准则体系更加完整
截至 2021 年	财政部已发布 42 项具体准则，我国会计准则体系的框架结构基本完善

基于与国际财务报告准则保持趋同的目的，继 IFRS15 颁布后，国内学者借鉴 IFRS15 的相关规定，依据我国的国情和现状，在开展了详尽的研究工作后，财政部于 2017 年颁布了《企业会计准则第 14 号--收入》。

## 2.1.2 收入确认相关研究

### (1) 收入确认的统一标准

CAS14(2017)的核心原则是“统一客户取得相关商品或服务的收入确认时点，即控制权转移标准”，打破了原收入准则有关划分界限，用 CAS14(2017)的“控制权转移模型”替代 CAS14(2006)的“风险和报酬转移模型”，强调收入确认按照合同履约程度进行，不再将风险和报酬的转移作为收入确认的判断基准。

葛家澍（2010）发表观点称：“企业应当依据实质重于形式的原则，判断一项交易是否满足销售行为的定义。同时，他也指出若收入报酬未实现且标的物未转移给客户，即使已取得了相关交易的价款，也不能确定收益”。项晶河（2018）开始研究 CAS14(2017)的变化，并声称：CAS14(2017)用“控制权”转移确认收入模式代替了“风险报酬”模式，控制权即对商品或服务的资产或负债的所有权。控制权转移相较于风险报酬转移概念更为清晰，商品或服务控制权转移的时点更为客观公允（杨薇，2018）。CAS14(2017)

以业务合同为确认基础，统一了各行业的收入确认标准，避免在实践业务处理中引发争议，有助于适应日益复杂的交易与运营模式。

### （2）收入确认的合同观

Richard Howard（2009）认为应该将企业与客户签订的业务合同作为收入确认与计量的基础，按照合同的有关规定合理判断收入确认的时点与条件。收入的本质体现在企业净合同地位的增加值(葛家澍,2010)。CAS14(2017)的特点是对合同的重视，对合同的重视将意味着会计处理与业务实质的趋同，更加注重经济活动的实质（Jefferson等,2013）。Particia McConnell（2014）认为，为了使行业、企业间会计信息具有可比性，企业需要基于已签订的合同，合理判断收入确认的时点。

### （3）收入确认的“五步法模型”

随着互联网、新经济、新模式的发展，各行业涉及的业务广而复杂，原收入准则收入确认标准存在模糊性，影响企业的会计信息质量。因此国内外学者赞同收入的确认应采用统一的“五步法模型”。

Jefferson 和 Donald（2013）经过合作探究后，在发表的文章中确立有关收入的“五步法模型”，和现行五步法模型的规定相一致，由此国外学者展开了对收入准则变革的讨论。KenTysiac(2014)赞同性的提出：收入标准的统一是一项重大突破，一定程度上将改变人们对财务报表中最重要项目的看法。有学者接着归纳出了“五步法模型”相对“风险与报酬转移”模型的优越性（Streaser Scott, 2014）。还有学者研究得出五步法模型的确立会使企业重新考虑其资本结构的安排(Gerald Low, 2014)。我国学者唐滢滢，汪祥耀（2014）指出随着经济环境的日趋复杂，各企业收入确认的难度也在不断加大，原收入准则的收入确认模型已无法满足当前的实务需求，不利于我国财务信息质量的提高。

### （4）资产负债观取代收入费用观研究综述

企业在进行收入确认时，收入费用的配比方面存在问题，特别针对的是前期需要大量投入的企业，收入实现的时间点与费用投入的时间点存在时间差，难以做到合理配比。这种情况下会产生递延收入，进而使盈利预测的准确性降低（Prakash R 和 Sinha N, 2013）。原收入准则的相关规定在新商业模式的运用中存在一定的局限性，随着企业运营模式日渐繁杂，原准则无法解决上述实务中存在的问题。新收入准则以资产负债观为基础，更具有长远意义（唐滢滢和汪祥耀，2014）。继上述学者研究后，Karina Kasztelnik(2015)放眼 IFRS15 准则对信息披露的要求，认为企业在向资产负债观转变的

进程中，会对上市公司的价值相关性产生较大影响。战永超（2018）总结性的提出，CAS14(2017)基于资产负债观理念的会计政策将增强收入确认的公允性。权责发生制从实际管理的角度来看更为合理，采用权责发生制以完整的财务事项记录为基础，披露特定时期的真实损益（Marco Tutino 等，2019）。

### 2.1.3 收入计量相关研究

CAS14(2017)下，将收入的计量方式从“以公允价值确定销货收入”变为按照“交易价格计量收入”，并对可变对价等影响交易价格的因素的计量进行了全面的规定，在履约义务相似的情况下，收入金额的计量可能不同，这也使得履约义务的利润率存在差异（Alfred Wagenhofer, 2016）。Nigel 和 Youell（2016）为 CAS14(2017)的具体应用制定了一个四阶段的方法，并认为在 CAS14(2017)实施后，企业应重视从流程或系统的角度考虑如何计量收入。ZhiRongShen（2019）在对比新旧收入准则的基础上，站在收入合同的角度，提出准则修订对企业收入核算的影响。

我国学者吴心驰（2014）着眼于准则制定过程中，不同阶段收入准则趋同取得的研究成果，剖析了如何确定交易价格以及在实务运用中可能存在的问题。贾茜（2015）细致阐述了 IFRS15 中的各项规定，介绍了 IFRS15 在企业收入计量方面的变化，为我国收入准则的修订提供参考。张俊民（2017）认为执行该项规定的核心是准确把握“交易价格”，他将研究重点放在了企业收入计量方面，并认为应按照孰低原则将对价中的“可变”因素扣除后作为交易价格。企业在确定交易价格时，要从合约条款和经营特征出发，充分考虑合约中的重大融资成分、销售退回条款、非现金对价等可变对价因素的影响。

### 2.1.4 CAS14(2017)执行对各行业影响的相关研究

普华永道（2017）在首席财务官上发布观点：“CAS14(2017)实施后受到影响最大的行业有‘制造行业、房地产行业、信息技术和软件、电信行业、传媒行业和其他新兴行业’”。国内学者相继展开讨论 CAS14(2017)对不同行业的影响，现有文献也多集中于研究 CAS14(2017)对上述行业的影响。

表 2.2 各行业所选案例企业执行 CAS14(2017)的时间

行业	所选案例企业	上市地	执行 CAS14(2017)时间
房地产行业	碧桂园	香港	2017 年 1 月 1 日
电商行业	京东商城	美国	2018 年 1 月 1 日
电信行业	中国联通	纽约、香港、上海	2018 年 1 月 1 日
软件行业	畅捷通	香港	2018 年 1 月 1 日

资料来源:新浪财经网

由表 2.2 可知, 现有文献多集中于研究第一阶段执行 CAS14(2017)的企业。相关学者对房地产行业研究过热的现象主要源于 CAS14(2017)将 CAS14(2006)与《企业会计准则第 15 号——建造合同》(2006)进行合并, 相关学者的研究焦点集中于准则合并后对房地产行业收入确认计量带来的影响。新准则为房地产行业构建了更加全面的收入确认逻辑分析框架(徐宗宇, 王清儿, 2018); 王成方和陈柯达(2021)以碧桂园提前应用 CAS14(2017)为例, 从收入确认、报表列报以及新旧收入准则内容的差异等几个层面, 分析得出新准则会使得部分业务被提前确认收入; CAS14(2017)实施后有效统一了行业内收入确认时点、打通了资产负债表向利润表结转的淤塞(杨牧, 2021)。对电商行业影响的研究主要是因为电商行业是新兴行业, 原收入准则对新业务模式的处理有较大的局限性。CAS14(2017)使电商企业收入确认方式更加合理, 可以改善收入确认滞后性问题(阎锐, 2020)。

对电信行业影响的研究主要是因为 CAS14(2017)基于合同确认收入, 而电信企业合同签订频繁, 捆绑销售业务、存话费送手机等业务处理涉及可变对价的估计及单项履约义务的判断, 五步法模型对单项履约义务的判断及交易价格的确定都做了明确的规定。电信行业应根据 CAS14(2017)相关规定完善内部控制, 以应对 CAS14(2017)的变化(何保国, 2019)。对网游行业的影响研究是基于虚拟货币沉淀收入确认时点不明确。CAS14(2017)的相关规定对网游企业规范虚拟道具业务收入确认时点, 提高财务数据的可靠性、可比性具有指导价值(刘阳, 2018)。对软件行业的研究主要源于互联网背景下软件行业商业运作模式多样化发展。原收入准则对诸如知识产权许可、委托代销业务的处理、可变对价的相关规定, 在反应业务的商业实质方面具有局限性, 而 CAS14(2017)将上述业务作为特定交易予以规范, 对软件行业特殊业务的处理具有重要意义。

电影电视节目具有普通商品的属性，同时也具有文化作品的属性，因此在会计处理中存在着一定的差别。若将其视为一般商品，应将成本费用作为原材料、半成品等进行核算；若将其视为一种有文化内涵的著作权作品，则应当将其费用资本化，并将其视为一种无形资产核算（韩存和毛剑芬，2016）。殷晓敏（2018）以新丽传媒为案例企业，对新丽传媒在新原收入准则下的收入确认差异进行了研究，得出 CAS14（2017）下新丽传媒不同的业务模式具有不同的收入确认时点，而且收入确认金额也会不一致。于波成（2019）探讨了 CAS14(2017)下影视公司电影放映的收入确认方法，即是按照全额法还是净额法确认；电视连续剧的收入确定应当采用时段法还是时点法；电视剧销售收入以播映带等载体转移时作为确认收入时点还是在线视频媒体平台等平台播出后作为收入确认时点等问题；在仔细地剖析之后，他提出了自己的观点。国内有关影视传媒等文化类企业收入确认研究较少，对于电视剧作品的版权确认问题，学者持有不同的观点。CAS14(2017)的颁布，对规范电视剧制作企业收入确认方法具有积极的意义。

### 2.1.5 文献评述

IFRS15 产生的背景源于 IAS11 满足当时特定的情景和时代背景，但随着新业务，新模式的更新迭代，IAS11 已无法满足企业业务多元化形式发展下业务处理和信息披露的需要，在此背景下，IFRS15 因业务处理需要而颁布。CAS14（2017）是继 IFRS15 颁布后，国内学者借鉴 IFRS15 的相关规定，依据我国的国情和现状，在开展了详尽的研究工作后颁布的适合我国企业发展情景的准则。

通过梳理相关文献，发现国内外学者对收入准则的统一标准、五步法模型、合同观以及涉及可变对价业务的计量进行了较为丰富的研究。国外相关文献多集中于对收入确认影响的研究，国内相关文献则集中于研究 CAS14(2017)对各行业的影响。本文梳理的国内外学者的研究成果，对文章后续研究的可行性提供支持：学者对房地产行业的相关研究，可以为影视企业根据履约进度按时段法确认收入提供指导；对电商行业的研究可以为影视企业附有销售退回条款业务的计量提供参照；对网游行业联合运营模式的研究可以为影视企业联合摄制模式下主要责任人和代理人的判断提供依据；对软件行业软件产权许可及专利权的研究对影视企业授予知识产权许可业务的确认具有借鉴意义。

综上，已有文献对 CAS14(2017)的研究较为丰富，但研究领域主要集中于 CAS14(2017)实施后第一阶段执行准则的企业，而影视企业多在国内上市，属于第二阶段执行准则的企业，因此相关文献较少，而且已有文献对影视企业特殊业务（授予影视

剧知识产权许可、网络剧销售业务、联合摄制影视剧业务以及附有销售退回条款影视剧业务)收入确认计量的具体影响分析的不够充裕和全面。同时,现有文献研究的角度也不够宽泛。首先,国内现有研究成果主要是模拟收入的确认过程,少有学者基于影视公司已签订的合同,探究 CAS14(2017)对影视行业的合同收入确认与计量具体存在怎样的影响。其次,国内学者在研究时往往更加注重五步法模型的使用对于我国企业会产生怎样的影响,但很少分析五步法模型在企业真实业务中如何应用,进而分析案例企业的相关处理有什么不妥,产生的后果可能是什么,对财务报表列报披露,及财务指标到底会产生何种影响。因此,针对现有研究中对影视企业较为系统完整的研究还较为缺乏,对受 CAS14(2017)影响的合同收入具体会计处理流程的研究也相对较少的问题。本文从上述角度分析了 CAS14(2017)实施后对案例企业的影响,并提出了优化影视企业特殊业务处理的建议。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 契约理论

社会契约思想最早出现在 16、17 世纪的古希腊,作为一种重要的哲学理论范式,社会契约理论为经济学等众多学科的研究带来了具有启发性的视角。霍布斯、洛克、卢梭等将社会契约理论发展成一个完备的理论范式,契约是商品交易的保障,只有双方彼此意愿一致,才能使的交易正常进行。CAS14(2017)规定收入确认以合同为基础,合同属于契约的一部分,基于此,相关学者认为,契约可以被理解为交易双方所签订的明确交易双方权利义务及相关事项的合同。契约中具备的要素,如契约所涉及的主体、履约条件、要约保证等,也是确认收入时应该考虑的因素,因此,CAS14(2017)的合同观与经济学中的契约理论不谋而合。经济学中契约理论产生于交换,在原收入准则下,对于转让商品等相关交易分别适用于不同的收入确认计量标准,但随着交易事项的日趋复杂,各种交易间的界限变得模糊,在实务中很难确定其归属,CAS14(2017)将企业与客户签订的业务合同引入准则内容,基于合同约定判断收入确认时点或时段,判断收入条件及金额以及双方所享有的权利和义务,这充分反映交易的经济实质,切实解决实务中的问题。

## 2.2.2 资产负债观

资产负债观以现行价值作为资产的主要计量属性,从资产负债两个角度来确定企业的全面收益,更为关注经济活动中可能引起资产和负债变动的事项。该观点旨在要求企业在发生经济事件或交易时准确地计量收入,并全面地计量收入可能涉及到的资产和负债的变化(张踩峰,2009)。资产负债观是基于未来的,所反映的信息对于经济决策有决定性作用(施先旺和刘美华, 008)。CAS14(2017)中的关于合同内容修订体现了资产负债观,最明显的是创立了“合同资产”与“合同负债”两个项目。CAS14(2017)中收入确认的五步法也体现了企业在履行义务时确认收入的资产负债观。

综上,首先利用契约理论明确合同主体的权利义务,其次,运用以资产负债观为理论导向的 CAS14(2017)对交易事项进行规范确认与计量,使得收入确认计量的过程更加规范化,对财务信息质量的提高具有重要的意义。

### 3 欢瑞世纪基本概况及业务特点

#### 3.1 欢瑞世纪基本情况

##### 3.1.1 欢瑞世纪简介

2015年欢瑞影视借壳星美联合进入A股市场，2017年2月公司由星美联合股份有限公司变更为欢瑞世纪联合股份有限公司。欢瑞世纪主要战略是成为中国领先的综合性文娱集团，全面布局泛娱乐产业，业务涵盖艺人经纪代理服务业务、影视剧的投资、制作和发行等。欢瑞世纪影视剧制作业务流程如图3.1所示：

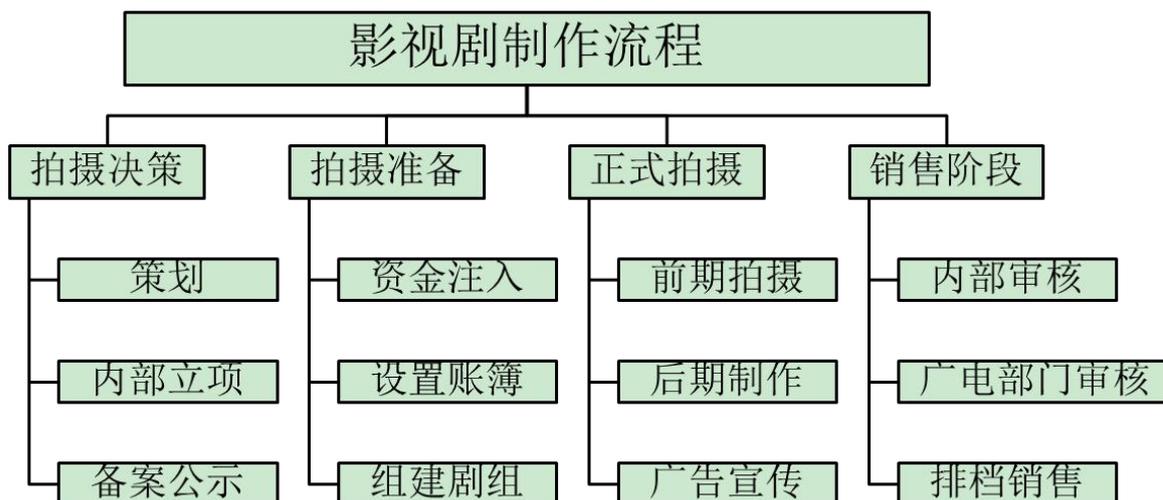


图 3.1 欢瑞世纪业务流程图

##### 3.1.2 欢瑞世纪的战略布局

表 3.1 欢瑞世纪各子公司业务性质

子公司名称	业务性质
东阳影视	影视剧制作
霍尔果斯欢瑞影视传媒	影视剧制作
霍尔果斯欢瑞影视	影视剧制作
新疆欢瑞	影视剧制作
欢瑞世纪影业有限公司	影视剧制作、贸易
北京欢瑞世纪演艺经纪有限公司	演出经纪
东阳欢瑞世纪艺人经纪有限公司	艺人经纪
阿宝（北京）文化传媒有限公司	广告设计业务
欢瑞世纪（北京）文化发展有限公司	文化艺术业务
欢瑞世纪（北京）营销策划有限公司	营销策划
欢瑞（东阳）投资有限公司	资产投资管理
欢瑞服装厂	销售服装
欢瑞星球	互联网直播服务

资料来源：欢瑞世纪 2021 年年度报告

表 3.2 欢瑞世纪业务成本支出情况

金额单位：万元

业务分类	年份	2020 年		2021 年		
		成本项目	金额	占营业成本 比重	金额	占营业成本 比重
影视剧及 衍生品		演职人员劳务费	65,55.88	26.56%	45,76.53	15.08%
		拍摄制作费用	106,52.31	43.15%	232,21.55	76.53%
		剧本及版权费	42,10.16	17.05%	1,97.05	0.65%
		其他	6,58.73	2.67%	5,71.30	1.88%
艺人经纪		演艺经纪	26,09.78	10.57%	6,68.53	2.20%
合计		——	246,86.88	100%	292,34.97	96.35%

数据来源：欢瑞世纪 2020 和 2021 年年度报告

欢瑞世纪实行一体化战略布局，由表 3.1 可知，欢瑞世纪业务涵盖面广，主营业务为影视剧制作及艺人经纪业务，拓展业务为营销、广告等业务，子公司间形成了较为完整的业务布局。欢瑞世纪很多热播的影视剧均由本公司旗下的当红艺人担任男女主角。在流量经济时代，当红明星的高额片酬，会增加企业的成本，由表 3.2 可知，欢瑞世纪拍摄影视剧过程中演职人员劳务费占比较高，企业有完善的业务体系，可以使其减少在拍摄影视剧的过程中受到演职人员档期满等影响拍摄进度的客观因素的掣肘。但若是发生影响公司声誉的违规确认收入的负面事件，对多项业务也会产生连带效应。

表 3.3 欢瑞世纪 2018-2021 年经纪业务情况

金额单位：万元

年份	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
签约艺人数量(人)	51	47	40	20
经纪业务收入	211,10.63	122,08.99	97,21.30	106,77.90
占营收的比例	15.89%	22.61%	52.57%	27.53%

数据来源：欢瑞世纪 2018-2020 年年度报告

查阅欢瑞世纪年报可以发现，艺人经纪收入占营业收入的比重逐年上升。但自 2019 年违规确认影视剧收入风险个案暴露后，存在艺人频繁解约或停止续约的现象，（表 3.3 “签约艺人数量”由欢瑞世纪披露的相关数据计算而来，数据计算可能存在一定误差），违规确认影视剧收入亦对艺人经纪业务产生了负面影响。

表 3.4 2017-2021 年欢瑞世纪经营情况

金额单位：万元

年份	总资产	营业收入	净利润	每股收益
2017	410,471.83	156,721.41	42,163.50	0.43
2018	492,509.94	132,846.70	32,328.58	0.33
2019	354,976.00	54,004.73	-55,119.24	-0.56
2020	264,521.28	18,493.56	-78,485.53	-0.80
2021	237,743.44	38,781.94	-33,368.20	-0.34

数据来源：欢瑞世纪 2017-2021 年年度报告



图 3.2 欢瑞世纪 2017-2021 年经营业绩变动情况

由图 3.2 可以看出，欢瑞世纪违规确认收入风险案暴露后，欢瑞世纪的资产规模大幅度降低，营业收入下降严重，公司迅速转为亏损状态，进而导致欢瑞世纪市值下跌。由上述分析可知：完整的产业布局一方面可以降低企业的相关成本，但某一业务出现问题时，可能也会影响其他业务的发展，而侧面也说明，规范确认与计量收入、真实披露财务信息对企业发展的重要意义。

### 3.1.3 欢瑞世纪的主要盈利模式

欢瑞世纪通过电视台、网络视频服务企业、影视剧发行企业等新媒体平台对外发行作品。欢瑞世纪将打造标准且透明的经营管理模式作为核心理念，致力于探索新的业务模式，提高业务运行效率。影视企业的主要业务是制作、发行、销售影视剧，依托影视剧播出平台，使观影者在各种影视网络环境下观影从而得到观影体验感的满足。通过目前影视产业数据的公开统计可知，按照影视企业主体所担任的角色不同，现主要有独家投资拍摄模式、联合摄制模式等。

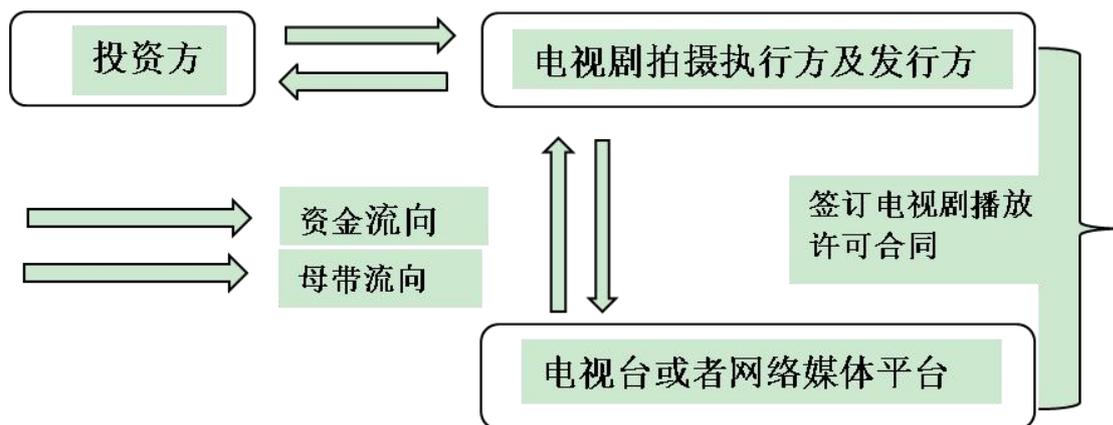


图 3.3 电视剧制作企业产业链

#### （1）独家投资拍摄模式

独家投资拍摄模式指欢瑞世纪单独出资拍摄影视剧作品。影视企业作为电视剧产品的拍摄方、投资方、发行方、制作方，有权决定影片名称、集数、时长、上映时间、演职人员及剧本的选择、影视剧的拍摄和制作管理等拍摄前准备事项，对电视剧播映带等载体享有控制权。并具有独家署名权，影片的发行和宣传工作也由其独家负责。采用独家投资拍摄模式，与影视剧相关的销售收入其独分享，相关风险也自承担。从行业环境来看，影视剧单位价值较高，成本耗费巨大，而且前期投入资金占比较大，所以对企业的资源和能力具有较高的要求。

#### （2）联合摄制模式

联合摄制模式具有拍摄效率高、资金来源渠道广泛、承担风险相对较低的优势。因此欢瑞世纪众多影视作品的拍摄都采取这种模式。这种模式下双方会签订联合投资拍摄影视剧的合同，并在合同中约定双方应承担的义务和享有的权利，并需要判断联合摄制各方的身份，进而合理的确定相应的收费分成。

#### （3）艺人经纪业务模式

艺人经纪业务模式本质上是一种代理服务。欢瑞世纪与公司艺人会签订经纪代理合同，在合同期内，欢瑞世纪会为艺人提供专业服务、行政顾问、财务、法务等全方位的经纪服务，从服务项目中提取一定比例的报酬。欢瑞世纪的经纪业务具有成本支出低、收入利润占比高的特点，在 2019-2020 年影视剧拍摄业务处于亏损的情况下，经纪业务持续盈利。特别是签约的当红流量明星，使企业获得更加广泛的融资途径，发展前景更加乐观，并增强了传媒企业与上游供应商及下游客户的议价权。

#### （4）网络剧业务模式

随着在线媒体平台的发展，网络视频以方便快捷的独特优势吸引了大量的网络媒体用户，促使了网络剧的迅猛发展。网络剧业务模式下影视剧销售收入主要来源于在线视频媒体平台的视频点播收入，该类电视剧产品的收入受影视剧收视率的影响较大，存在许多分布广泛的可能发生的对价金额，呈现阶梯分布的现象。因此，对其收入的确认可能涉及可变对价的合理估计。

### 3.1.4 欢瑞世纪的账龄周期

#### (1) 影视剧销售业务应收款项账期较长

由欢瑞世纪已签订的合同可知，欢瑞世纪收款安排以分期收款为主，收账期较长，使得应收账款居高不下。影视剧制作过程有其特殊性，一般前期寻找题材、搭建剧组等前期投入资金占比较高，影视剧发行和收现存在时间差，导致影视剧制作企业应收账款占比通常较高，如果发生未能及时收回或无法收回的影视剧销售款项，可能会对欢瑞世纪的生产经营和业绩产生负面影响。

表 3.5 欢瑞世纪应收账款占比分析

金额单位：万元

年份	应收账款 账面价值	应收账款的规模					
		流动资产	比重	总资产	比重	营业收入	比重
2017	1,719,67	3,990,22	43%	4,104,71	41%	1,567,21	109%
2018	2,322,10	4,731,96	49%	4,912,22	47%	1,328,46	174%
2019	1,263,16	3,309,74	38%	3,549,75	36%	540,04	233%
2020	186,67	2,388,51	8%	2,645,21	7%	184,93	101%
2021	242,18	2,129,92	11%	2,377,43	10%	387,81	62%

数据来源：新浪财经网

由表 3.5 可知，2017-2019 年期间，欢瑞世纪流动资产和总资产中应收账款占比较高，欢瑞世纪的流动资金少。分析可知，欢瑞世纪应收账款居高不下可能有两个方面原因：

一方面，从公司披露的公告中了解到：2017年欢瑞世纪质押给证券机构的本公司股票触及平仓线。在停牌期间，欢瑞影视就多部影视剧的售卖向国内知名视频网站发起了合约谈判。欢瑞世纪为了扩大销售，按期进行复盘，销售多部影视剧，约定的收款方式要么为分期收款，要么客户对支付款项附有条件，使得应收款项数额迅速增加。另一方面，因为影视剧的特殊性，客户保留一段时间的支付期以确保影视剧按期上映，且部分影视剧存在边录制，边播出的可能性，通常是在播出后几个月才能收到款项。欢瑞世纪应收账款占比2020年期末较2020年初减少约74.37%，主要是因为欢瑞世纪加强应收账款催收、计提部分因政策无法播出的影视剧的坏账准备所致；加之欢瑞世纪执行CAS14(2017)，将影视剧的部分应收账款按准则规定重分类至合同资产。而且一定程度上也说明新收入准则实施，有利于欢瑞世纪规范确认收入，对提前确认收入和多确认收入的行为有所改善。

由此可知，影视企业应规范确认收入的时点与方式，若应收账款占比过高，表面看似企业的经营状况良好，但若是通过提前确认收入和多确认收入的方式来掩盖真实的经营情况，有收入但没有现金流入，可能会使企业的财务状况恶化。

## (2) 影视剧销售业务变现周期长

表 3.6 欢瑞世纪 2019-2021 年存货周转情况

金额单位:万元

年份	余额	占总资产比重	周转率	周转天数(天)	存货跌价准备
2019	1,100,81.00	21.01%	0.49	731	41,59.00
2020	1,050,72.00	39.72%	0.24	1502	48,85.00
2021	1,064,01.00	57.5%	0.29	1225	303,12.00

数据来源：欢瑞世纪 2019-2021 年年度报告

由表 3.6 可知，欢瑞世纪的存货周转率自 2019 到 2021 年均呈现下降趋势，且存货周转率较低，表明欢瑞世纪的存货变现周期长，可能会积压资金，影响企业的盈利。具体原因列示如下：

一是政策陆续出台限制影视作品恶性竞争：欢瑞世纪的主营业务为影视剧的制造、发行、销售，影视剧的特点是生产周期长，需经过拍摄决策、拍摄准备、正式拍摄与销售三个阶段，而且需经过广电部门严格审查后才能排挡播出，导致影视剧变现周期非常

长。加之影视剧作为文化产品，受播出环境、政策及市场需求的影响较大，随着“三去一降一补”、“限古令”、“限播令”等政策的出台，欢瑞世纪的部分影视剧因为题材缘故，被广电部门延迟上映。截至 2020 年，因政策原因，欢瑞世纪的两部剧均已销售，但待播出：其中《封神之天启》是联合拍摄影视剧，合拍双方投入资金各占比 50%，欢瑞世纪投入资金约 11,853.95 万元，期末确定合同资产价值 2.52 亿，计提约 2.14 亿减值准备，计提比例达 85%，客户有退片选择权。《天下长安》是欢瑞世纪独资摄制的影视剧，欢瑞世纪与四家公司就上述影视剧签订了播映权许可协议，但播出前一晚被宣布延期上映。

二是影视剧替代品增多。由国家广电总局的数据可知，近年来，影视剧备案部集数出现了下滑，影视剧行业呈现出“供过于求”的现象，同业间竞争加剧，增强了下游客户的议价能力。一方面，随着互联网的发展，用户娱乐方式呈现多样化，抖音、快手等短视频平台的发展分流了一部分观众。另一方面，精品剧的收视率和网络点击率受侵权盗版的冲击较大，严重影响影视企业的分账收入。

上述原因使得欢瑞世纪的高价值存货滞销，影响影视剧的变现。而且还存在影视剧销售后被退片导致企业的经营业绩波动大的现象，不仅不利于企业的稳定发展，甚至会影响企业的盈利水平，因此，在上述情况下，对于附有销售退回条件等涉及可变对价的影视剧销售业务进行规范确认与计量显得尤为重要，需要警惕收入确认计量不规范，导致欢瑞世纪业绩波动频繁，滋生不必要的财务风险。

## 3.2 欢瑞世纪收入确认与计量的难点分析

### 3.2.1 影视剧产权许可业务的确认时点和条件难以判断

通常影视剧作品以风险报酬转移作为收入的确认时点，播映带等相关载体交付给电视台等播映媒体时，即可默认为电视剧产品的有关风险已转移给客户。因此，将母带交付时点作为在线媒体平台等购货方的收入确认时点，但存在相关收入不满足条件，便提前确认收入的现象。证监会处罚公告中显示：欢瑞影视曾与相关卫视签订影视剧《古剑奇谭》的播映权转让协议，约定于 2014 年 6 月完成影视剧播映带等有关载体的交接工作，但欢瑞影视在 2013 年 12 月便已确认了上述影视剧的版权转让收入，确认影视剧销售收入的时间明显早于播映带交接时间，这违背了收入确认的原则，但当年可能是由于

风险报酬转移时间点难以准确辨认的原因，并没有识别出欢瑞影视提前确认收入的违规行为。

表 3.7 欢瑞世纪收入确认与计量违规情况

主要违规事实	金额单位：万元			
	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年
提前确认收入虚增营业收入	69,39.62	27,89.43	—	—
虚构收回应收款项少计提坏账准备	虚构收回应收款项 25,50.00		4,25.00	4,67.50
推迟计提应收款项坏账准备的情况	5.20	20.80	234.00	—
控股股东及其关联方占用欢瑞影视资金	700.00	700.00	3,000.00	3,000.00

数据来源：证监会重庆监管局行政处罚决定书[2019]3 号

欢瑞世纪在 13 年、14 年、15 年和 16 年半年度报告中未提供真实、准确、完整的财务数据，违规确认与计量收入，借壳上市之后 2016 年至 2018 年，其应收票据及应收账款余额甚至超过当期营业收入。

表 3.8 欢瑞世纪多方主张知识产权诉讼案件

序号	原告	被告	案由	金额单位：万元
				标的金额
1	欢瑞影视	徐磊	欢瑞影视就小说《盗墓笔记》改编权引起的纠纷向北京市朝阳区人民法院提起诉讼。	100.00
2	Stabizs.r.o(Ltd.)	欢瑞影视	Stabizs.r.o(Ltd.)对欢瑞影视就《盗墓笔记》项目服务引起的合同纠纷提起诉讼。	186.32

数据来源：欢瑞世纪公告

影视企业在影视剧制作过程中，存在将音乐家、歌手的音乐作品作为影视剧的背景音乐，将相关作家的小说改编为影视剧的剧本，即在拍摄影视剧过程中，为了使影视剧达到相应的观影效果，会使用他人的智力成果。同时，欢瑞世纪在销售影视剧的过程中，又会向客户转让影视剧的版权。如表 3.8 所示，欢瑞世纪存在就影视剧改编权引起纠纷主张知识产权的情形。因此，确认影视剧版权转让收入时，必须综合考虑确认条件和基础，避免将不满足收入确认条件的影视剧版权转让收入进行确认，导致与第三方因此产生产权纠纷。

### 3.2.2 网络剧销售业务的可变对价难以估计

从欢瑞世纪与腾讯视频、爱奇艺、优酷等播映平台签订的网络剧销售合同来看，网络剧销售业务，除基础授权费外，欢瑞世纪会根据收视率和点击率与新媒体等在线媒体公司分红，对价呈现阶梯式分布，而且还涉及客户退片选择权的问题。欢瑞世纪在签订网络剧销售合同后，如何按照估值方法对可变对价重估和分摊是实务中处理含有可变对价的难点。

表 3.9 2017-2021 年欢瑞世纪应收账款坏账准备计提情况

金额单位：万元

年份	2017	2018	2019	2020	2021
应收账款余额	1,783,25	2,509,92	1,061,73	629,20	674,27
坏账准备	63,58	187,81	358,14	442,53	432,09
三年以上账龄占比	1%	2%	46%	70%	60%
平均收账期(天)	284	548	1195	1411	199

数据来源：欢瑞世纪 2017-2021 年年度报告

由表 3.9 可以看出，欢瑞世纪自完成业绩承诺后的第一个会计年度，即 2019 年，开始提高对应收账款坏账准备的计提比例，三年以上账龄的应收账款体现的更为明显，一定程度上说明欢瑞世纪之前可能存在用较低的计提比例拉高利润，实现业绩承诺的嫌疑，但这并不是真正的利润实现。而且影视剧单位价值高，如果估值不合理，会出现真实价值与估计价值偏离的现象，使得应收款项余额偏大，坏账准备计提比例偏高，原收

入准则下，管理层评估应收账款无法收回时，采取大幅度计提减值准备的措施，上述做法可能会影响会计信息的真实性和可靠性，导致经营业绩波动较大。

### 3.2.3 联合摄制业务模式下主要责任人和代理人难以判断

影视剧单位价值高、拍摄周期长。所以，欢瑞世纪的影视剧制作模式以联合摄制模式为主，许多影视剧都是在制片方、非制片方等多方合作下完成。该模式下，在确定交易价格时，需要明确各方的义务，综合考虑影视剧拍摄模式、出售方式、相关方出资情况、版权维护责任方认定等合作协议中的条款，并根据影视制作企业是否承担影视剧的实质性存货风险等情况，综合分析影视制作企业的身份。这个过程中，可能存在判断不合理，导致联合摄制模式下合同纠纷案频发。

表 3.10 欢瑞世纪联合摄制模式诉讼情况

金额单位：万元

年份	涉诉案件	涉诉金额	资金冻结情况
截至 2020 年	《江山永乐》和《听雪楼》联合摄制协议违约,计提合同违约金。	18,33.00	货币资金冻结金额为 14,92.00 万元，冻结事由为联合摄制影视剧合同纠纷。
	上海新文化传媒集团股份有限公司于 2020 年 6 月 17 日对欢瑞影视就履行《电视剧〈封神之天启〉联合投资摄制合同书》提起诉讼。	14,678.00	
	欢瑞影视就履行《电视剧〈人人都爱我丈夫〉合作协议书》对北京贺盈时代影视文化有限公司提起诉讼。	20.02	
	霍尔果斯欢瑞就《警察学院》联合摄制电视剧合同纠纷对深圳市宏文泰信影业有限公司提起诉讼。	1,370.00	
截至 2021 年	欢瑞世纪子公司就履行《电视剧〈梦醒长安〉联合摄制协议》引起的合同纠纷向北京市朝阳区人民法院对被告提起诉讼。	7,500.00	

数据来源：欢瑞世纪 2020 年和 2021 年年度报告

表 3.11 未决诉讼引起的营业外支出占营业收入的比重

金额单位：万元

年份	营业外支出金额	形成原因	占营业收入的比重
2019 年	31,13.20	诉讼预计赔偿款、罚款支出	5.76%
2020 年	58,44.86	未决诉讼预计负债	31.6%

数据来源：欢瑞世纪 2019 年和 2020 年年度报告

由表 3.10 可以看出，欢瑞世纪联合摄制模式下，存在合同纠纷案数目多，涉诉金额大的现象。由表 3.11 可以发现，若欢瑞世纪为被告，可能会导致欢瑞世纪赔偿投资损失，承担律师费等诉讼费用，还可能会造成货币资金的冻结；若欢瑞世纪为原告，则可能会导致相关款项无法收回，影响企业正常生产经营。

### 3.2.4 附有销售退回条款业务收入计量方法难以运用

附有销售退回条款的影视剧销售业务，涉及对可变对价的估计，影视剧一旦发生销售退回时，对企业的经营业绩影响较大，会使投资者以及利益相关者对企业收入确认计量的合理性提出质疑，欢瑞世纪 2018-2020 年均因为影视剧已销售，但其应收账款的回款周期具有不确定性而被出具保留意见的审计报告。

表 3.12 2018-2020 年审计报告意见类型及坏账准备计提情况

金额单位：万元

年份	审计意见类型	出具原因	应收账款余额	坏账准备计提情况
2018 年	保留意见	《天下长安》存在	506,00.00	25,00.00
2019 年	保留意见	未按计划档期播出	441,00.00	182,00.00
2020 年	保留意见	且至今仍未播出的 情况	437,00.00	437,00.00

资料来源：欢瑞世纪 2018-2020 年审计报告

表 3.13 客户有退片选择权影视剧坏账准备计提情况

金额单位：万元

年份	应收账款余额	计提比例	计提原因	坏账准备计提情况
2018 年	133,00.00	19%	电视剧《封神之天启》受播	25,00.00
2019 年	189,00.00	52%	出环境影响，售后无法播出，	98,00.00
2020 年	252,00.00	85%	客户有权选择退片，案例企业根据退片及播出概率计算确认坏账。	214,00.00

资料来源：欢瑞世纪 2018-2020 年审计报告

欢瑞世纪 2017 年与深圳市腾讯计算机系统有限公司签署《封神之天启》网络销售合同，并全额确认收入，但网络剧在规定时间内未播出，深圳市腾讯计算机系统有限公司有退片选择权。由表 3.13 可知，2020 年，欢瑞世纪对该部影视剧计提减值准备，金额达到合同资产账面余额的 85%，即先按照合同对价全额确认收入，然后在有迹象表明客户会退片时巨额计提减值准备。欢瑞世纪 2021 年年报显示，该影视剧已播出，即影视剧未发生退回时，又冲回已计提的巨额坏账准备。这种计量方式显然具有局限性，会造成企业的经营业绩频繁波动。

## 4 CAS14（2017）执行对欢瑞世纪的影响分析

### 4.1 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪特定业务处理的影响

#### 4.1.1 影视剧产权许可业务

(1) 五步法模型在授予知识产权许可业务中的具体应用

表 4.1 欢瑞世纪签订的影视剧销售合同

三方当事人	甲方（奇艺世纪）	乙方（霍尔果斯欢瑞）	丙方（灵河文化）
合同签订情况	甲乙双方签署网台联播剧《天乩之白蛇传说》独家许可协议		甲乙丙三方签署网络剧《盗墓笔记3》独家定制协议
交易对价	授权费为 330,000,000 元		版权转让费 288,000,000 元
收款方式	分三期收款，每期收款比例分别为 20%、40%、40%		分五期收款，每期收款比例分别为 20%、30%、30%、10%、10%
收款权利	乙方所有		乙方所有
合同对上市公司 的影响	对本公司当期的财务状况和损益产生积极影响		对本年度以及未来两个会计年度的财务状况产生积极影响
合同义务	在乙方履行合同义务后，按期支付合同对价	提供授权作品，向丙方支付定制费用	拍摄期满前完成并向甲方提交全部网络剧物料的拍摄、制作

资料来源：证券时报网

第一步，识别与客户订立的合同

甲方（奇艺世纪）与乙方（霍尔果斯欢瑞）签署有关《天乩之白蛇传说》网台联播剧独家许可使用协议，网络剧《盗墓笔记3》独家定制协议。

第一，协议签署后，各方同意并保证履行各自的责任。合同各方均已签章，同意合同约定的所有条款并已知晓和承诺履行各自的义务。

第二，合同明确了各签约主体与所转让影视剧作品相关的权利和义务。合同约定乙方应在指定时间内提供授权作品制作许可证复印件，而甲方被授予上述作品的知识产权许可，同时双方分别具有现实的收款权利与付款义务。

第三，明确相关的支付条款。合同明确约定分期付款，并约定了付款进度安排和对应的支付比例。

第四，合同具有商业实质。上述合同中约定的交易价格超出欢瑞世纪最近一期经审计的主营业务收入的 50%以上，且会影响当期的财务状况和损益。因此，上述合同中涉及的收入款项一定程度上会改变欢瑞世纪未来现金流量的风险、时间分布或金额。

第五，企业转让商品的对价很可能收回。通过官方渠道，深入了解甲方的经营情况。甲方是一家外资企业，拥有约 230000 万美元注册资本，为视频行业内领先者，在履行合同义务的时间段内，甲方的运营状况、资金状况和执行能力都比较稳定，可以判断与甲方签订的合同中确认的合同资产与应收款项不存在大额减值现象。

经评估，该合同满足五步法模型第一步规定的五项条件。若后续期间有迹象表明客户的信用风险上升，合同对价面临无法收回的风险时，欢瑞世纪应当停止确认收入，并对现有应收款项进行减值测试。

#### 第二步，识别合同中的单项履约义务

CAS14(2017)规定应基于合同条款对提供服务或销售商品的履约义务进行分析，当满足“可明确区分”条件时才能被确认为单项履约义务。

上述合同中履约义务分为三个阶段：

第一阶段，按照合同约定，乙方（霍尔果斯欢瑞）应向甲方（奇艺世纪）提供授权作品制作许可证复印件及其它相关文件；

第二阶段，乙方应向甲方提供所授权影视剧作品的上星通知、版权文件、作品介质及其它必要法律文件。

第三阶段，在乙方履行完上述履约义务后 45 个工作日内，甲方应支付乙方剩余全部费用。虽然合同约定分阶段履行上述业务，但欢瑞世纪单个影视剧播映权授权属于单项履约义务。因此，上述在不同时点履约的义务均属于单项履约义务。

第三步，确定交易价格。交易价格是指欢瑞世纪销售影视剧预期未来有权收到的金额的对价，合同中规定授权费为 330,000,000 元。分三个阶段按 20%、40%、40%比例支付交易对价。第一阶段在乙方履行第一阶段履约义务后 40 个工作日支付授权总费用

的 20% 的额度；第二阶段在乙方履行第二项履约义务后 40 个工作日内支付授权总费用的 40% 的额度；第三阶段为甲方支付第二笔款项后，且授权作品于首轮卫视台上映结束之日起 45 个工作日内。上述金额 330,000,000 元仅为基础授权费用，网络剧销售业务还涉及按照收视率数据按履约进度确认收费分成。另外，欢瑞世纪如果存在代收第三方收入的情况时，欢瑞世纪应将代收第三方的收入作为负债进行会计处理。此外，应当考虑可变对价等要素对企业交易价格的影响。

第四步，分摊交易价格。上述合同虽然分阶段履行义务，分期收取与销售影视剧相关的款项，但网络剧销售业务属于单项履约义务，不存在分摊的处理。

第五步，履行单项履约义务时确认收入。在电视剧取得《电视剧发行许可证》后，客户可以主导影视剧的使用且已取得收款权利时分两种情况确认收入：在合同中约定上线播出时间的情形下，在交付影视剧载体时可认为控制权发生转移，欢瑞世纪即可确认影视剧销售收入；反之，则应在交付载体并于影视剧播映的时点孰晚作为影视剧控制权转移时点。

## （2）时段法在授予知识产权许可业务中的运用

五步法模型中的第二步需要判断授予影视剧产权许可业务是否为某一时段内履行的履约义务。CAS14(2017)规定，授予影视剧产权许可同时满足以下三项条件，可按时段法确认收入：第一，合同要求或客户预期欢瑞世纪将从事对该部已授权影视剧知识产权影响重大的活动。上述合同中网络剧销售收入来源于基础收入和收费分成，及甲方与乙方共享知识产权的经济利益，所以乙方基于增加收费分成的目的，可能会在销售网络剧后进行市场推广，增加知识产权价值，对该部影视剧有关知识产权产生了重大影响。第二，欢瑞世纪从事的该活动对客户将会产生有利或不利影响。甲乙双方签订网络剧独家许可协议，乙公司的市场推广将会对甲方产生有利影响，增加会员点击率，进而增加甲方的收入分成。第三，该活动未导致乙方向甲方转让某项商品。所以上述影视剧销售合同符合时段法确认收入的条件，可以按时段法确认相关收入，而不是采用时点法在满足收入确认条件时，采用一次性确认收入的方式。如可以在拍摄完成交付播映带时确认一部分收入，在上映过程中按照播放的集数分时间段确认收入，使收入从确认到收现的时间缩短，促使经营业绩在经营期间内趋于稳定。

表 4.2 欢瑞世纪 2021 年营业收入及现金流量净额统计表

金额单位：万元

项目	第一季度	第二季度	第三季度	第四季度
营业收入	28,02.54	33,62.10	398,77.65	-72,60.34
经营活动产生的现金流量净额	-260,96.13	205,14.70	-125,84.82	-91,71.60

数据来源：欢瑞世纪 2021 年年报

由上述分析可知，授予影视剧知识产权业务按时段法确认收入可能会促使收入与真实的现金流量趋于匹配，避免营业收入现金含量波动较大。欢瑞世纪网络剧销售模式下，对于已完成制作且客户对其拥有控制权的网络剧作品，可以按照上述分析在授权期限内按时段法确认收入。但欢瑞世纪在 2020 年报中披露：“影视剧销售按时点法确认收入”。由表 4.2 可知，欢瑞世纪可能未使用时段法确认收入，其收入从确认到收现的时间线较长，收入与现金流不匹配的现象仍存在。

#### 4.1.2 网络剧销售业务

影视企业向客户授予影视剧知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取影视剧特许权使用费时，按照 CAS14(2017)的有关规定，欢瑞世纪应当按客户销售或使用影视剧知识产权行为实际发生与自身履行合同中约定的履约义务孰晚的时点确认有关收入，上述规定属于 CAS14(2017)中与可变对价有关的例外情况。由欢瑞世纪签订的网络剧销售合同的相关条款可知，欢瑞世纪存在按照影视剧实际销售或使用情况收取特许权使用费的合同约定。

##### (1) 合同签订情况

欢瑞世纪孙公司霍尔果斯欢瑞（“甲方”）与“腾讯视频”（“乙方”）签订了《影视节目独占授权合同书》。授权《封神之天启》等三部影视剧在乙方腾讯视频陆续上档播出。交易价格：基础授权费为 40,000,000 元（含税）。收费分成：按双方约定并以实际发生额为准，涉及可变对价的确认与计量。

##### (2) 腾讯视频的分账项目构成

网络剧销售业务收入主要来源于在线媒体平台的视频点播收入，在同一时间段内网

络剧在同一平台中的点击率呈现梯状形式分布的特点，因此，网络剧销售业务收入高低一定程度上取决于该部网络剧收视率或点击率的高低。

表 4.3 腾讯视频的分账规则

分账项目	分账规则
总分账收入(含税)	总分账收入(含税)=会员分账收入+广告分账收入+补贴
会员分账收入	会员用户累计观看时长（小时）*分账单价*合作方分账比例
会员用户累计观看时长（小时）	会员用户在腾讯视频观看该剧集正片的总计时长，以小时为单位计算
分账单价	每 1 小时的分账收入单价为人民币 2 元。
广告分账收入	广告分账收入=可分成广告收入*（1-运营成本比例）*合作方分账比例
合作方分账比例	独家合作：100%；非独家合作：60%
分账周期	自腾讯视频首次上线日起不低于 6 个月授权期限，授权期限不低于 5 年分账周期和授权期限具体由合作方与腾讯视频协商确定
单部剧集时长规定	单集正片时长（除去片头片尾）不少于 10 分钟

资料来源：腾讯视频官网

通过观看腾讯视频网站，可以发现其广告时长分布情况，网络剧片头广告约为 115 秒，中间穿插的广告时长不一。上述合同的授权期限：自合同中约定的影视作品在乙方平台首播之日起算为 6 年，欢瑞世纪这三部剧时长均超过 10 分钟，除广告分账收入外，其它部分的分账收入也具有不确定性。

### （3）补贴与保底规则

阶梯式补贴政策：腾讯视频为合作方剧集提供多档补贴。补贴采用超额累进计算方式，每个结算周期内结算一次。达到分账周期内的任一结算时间点，即影视剧集的广告分账收入与会员分账收入达到对应级别时，合作方可以就该级别对应的金额部分享受相应比例的补贴。

表 4.4 腾讯视频补贴分配级别统计表

X=会员分账收入+广告分账收入（不含补贴、保底）	级别补贴比例
X≤200 的部分	无
200<X≤500 的部分	60%
500<X≤1000 的部分	80%
1000<X≤1500 的部分	90%
X>1500 的部分	100%

数据来源：腾讯视频分账规则整理

表 4.5 腾讯视频保本分配级别统计表

金额单位：万元

保底等级	保底金额
一级	1000
二级	800
三级	500

数据来源：腾讯视频分账规则整理

#### （4）可变对价的“例外”规定在特许权使用费中的运用

由上述分析可知，欢瑞世纪分账收入具有不确定性，存在许多分布广泛的可能发生的对价金额，呈现阶梯分布的现象，若前期按照销售合同暂定价确认收入，后期腾讯视频公布审定价时，二者可能出现偏差。CAS14(2017)授予影视剧知识产权许可中有关可变对价的例外规定在满足下述条件时可以运用：一是特许权使用费仅与影视剧知识产权许可相关。首先，由甲乙双方签订的《影视节目独占授权合同书》可知，合同中授权影视剧作品在乙方腾讯视频播出，授予的是相关影视剧的知识产权，并按照网台播出情况收取特许权使用费收入，特许权使用费取得的收入与影视剧知识产权许可相关，满足第一个条件。其次，特许权使用费取得的收入与影视剧知识产权及其他商品都相关，但根据相关条件可以合理判断与影视剧知识产权有密切联系的部分占据主导地位。该合同中与销售影视剧相关的基础授权费为含税合计人民币约为 40,000,000 元，交易价格在整个

影视剧销售合同中占据较高比重，即也满足第二个条件。因此，上述网络剧销售业务满足特许权使用费收入“可变对价”的例外规定。

#### (5) “可变对价”例外规定在特许权使用费运用中存在的问题

影视剧预期价值是可变对价金额的恰当估计，腾讯视频的分账收入中涉及可变对价的因素众多，从会员分账收入到广告分账收入再到补贴收入，每一细分收入都涉及可变对价的估计，如何做到准确估计收入对财务和业务人员来说都具有较大的考验。按照新收入准则的规定，欢瑞世纪在向客户授予影视剧知识产权许可，应于客户获得载体控制权的时点时确认收入。对于客户无法主导上映时间的影视剧销售合同，应将交付载体和影视剧播映两者中的较晚者作为控制权转移的时点。按照上述处理，最晚确认收入的时点即为影视剧正式在电视台和网络媒体正式播出的时间，也满足客户销售或使用影视剧知识产权行为实际发生与欢瑞世纪履行合同中约定的相关履约义务孰晚的时点确认收入的例外规定。但网络剧销售业务的授权期限通常较长，相应授权内容在腾讯视频平台首集首播之日起算为6年，按上述例外规定确认收入时，后期授权期间内收入的确认可能无法反应影视剧特许权使用费收入的真实情况。

表 4.6 欢瑞世纪各季度营业收入统计表

	第一季度	第二季度	第三季度	第四季度
营业收入	28,02.54	33,62.10	398,77.65	-72,60.34

单位：万元

数据来源：欢瑞世纪 2021 年年报

值得关注的是，由表 4.6 可知，欢瑞世纪 2021 年第四季度收入为负数，存在调减收入的行为。欢瑞世纪做出的解释是：“第四季度基于影视剧项目进度以及与客户的沟通进展，决定于 2021 年末将部分影视剧项目确认的收入进行了冲回，使得第四季度营业收入为负”。说明欢瑞世纪可能存在前期确认收入时，未合理评估影响影视剧收入确认的相关条件便确认收入，期末又大额冲减收入的现象，导致期末经营业绩波动。

### 4.1.3 联合摄制影视剧业务

新收入准则对联合摄制影视剧业务模式下如何区分主要责任人和代理人，收入确认计量条件和方法进行了明确的规定，一定程度上对企业违规占用收入起到警示作用。

基于已签订的合同恰当确定主要责任人与代理人。联合摄制影视剧模式下主要责任人与代理人职责的划分业务涉及到企业报告期内收入的计量方式，即以全额计量还是以净额计量。

案例一：霍尔果斯欢瑞世纪影视传媒有限公司（乙方）与爱奇艺（甲方）及灵河文化（丙方）就网络剧《盗墓笔记3》签署了独家定制协议。根据合同条款约定，甲乙丙三方作为共同出品方，共同出品。约定《盗墓笔记3》的版权转让费总金额为288,000,000元（含税），该费用由爱奇艺（甲方）全部承担，在乙方履行履约义务后甲方分期向乙方支付相应比例的版权转让费用。丙方负责在拍摄周期届满时向甲方提交《盗墓笔记3》物料的拍摄、制作。《盗墓笔记3》是乙方授权丙方进行制作，代为提供网络剧作品。因此需要判断乙方在联合摄制影视剧业务模式中的身份为主要责任人还是代理人，进而确认收费分成，分摊影视剧交易价格。这种情形下，合同中并未明确乙方的义务，所以无法直接判断乙方在向甲方转让版权前是否已经拥有对该部影视剧的控制权。

上述合同中，按照新收入准则规定，需要综合考虑下述相关事实和情况进行判断：

第一，判断乙丙双方哪一方有权自主决定网络剧的价格

合同中披露了乙方有权收取《盗墓笔记3》的全部版权转让费，由此可以判断该剧与版权有关的权利包括著作权和所有权等应归乙方所有，丙方享有相应的制片分账收入，因此，定价权主要集中于乙方，乙方也能够主导第三方（丙方）代表本企业向甲方提供网络剧，初步判定乙方是主要责任人。

第二，从甲方的角度评估乙、丙哪一方承担了主要责任

甲乙双方签订的是影视剧销售合同，从欢瑞世纪以往的销售业务来看，在签订影视剧销售合同后，甲对影视剧的质量，以及后期制作、宣传，负责，即站在客户甲的角度，认为影视剧销售企业（甲方）承担主要责任。

第三，判断乙丙双方哪一方承担转让影视剧前后的存货风险

合同中约定乙方享有全部版权转让费用，且甲方直接向乙方支付版权转让费，这表明企业在将网络剧版权转让给甲方前，已经能力控制该网络剧，所以乙方需要承担网络剧转让前的存货风险；另外，甲乙双方若约定，因政策等原因无法播出时，甲方享有退货权，则乙方需要计提相应的减值准备或冲减已确认的收入，这表明乙方承担了网络剧的存货风险。

考虑上述事实后，可以判断乙方在向客户甲方进行影视剧播映权授权前拥有对影视剧的控制权，乙方是主要责任人，按应收合同对价总额确认收入，丙方按照取得的相关

收费分成确认收入。

案例二：

欢瑞影视与 HSC FILMS LIMITED 联合投资拍摄网络剧《天目危机》，欢瑞影视投资 96,000,000.00 元，《天目危机》摄制剧本由 HSC 负责提供，HSC 担任本网络剧执行拍摄方，并负责签署相关聘用及制作合同。《天目危机》海内外的宣传、发行、播出工作由欢瑞影视独家自行或授权第三方进行，商务开发由欢瑞影视与 HSC 双方共同负责经营。收费分成约定 HSC 按《天目危机》投资总额的 2.65% 作为管理费，上述合同中，虽未披露 HSC 投资金额，但欢瑞世纪投资额巨大，且《天目危机》只有 12 集，与其他同题材网络剧相比，投资额已占影视剧制作费用的绝大部分，而且欢瑞世纪负责《天目危机》发行、播出工作，欢瑞世纪承担《天目危机》的存货风险。因此，欢瑞世纪为主要责任人，在影视剧销售过程中，可按照应收对价总额确认收入。

案例二中，虽然欢瑞影视不是执行制片方，但其投资额占影视剧制作费用的绝大部分，而且承担存货风险，因此可以判定其为主要责任人。由案例二可知，欢瑞世纪应在公告中披露其身份，有时根据合同条款难以辨别，若只是代理人，虽然影视剧价值高，但作为代理人只能享有收入分成，这种情况下，会使投资者误以为被投资公司将有巨额的收入产生，从而盲目跟投。由以上两个案例可知，在多方共同签订影视剧定制合同时，相关权利义务的认定更加复杂，存在虚构收入的可能性，即企业并未履行任何具有实质性意义的履约义务，仅通过委托方的身份确认收入结转成本，进而披露相关财务信息。于投资者而言，很难甄别，进而导致其决策失误。但在新收入准则的规范下，基于合同确认收入，五步法模型中也明确规定在确认和分摊影视剧销售收入时，应识别合同中约定的单项履约义务，并以此分摊合同中的交易价格，上述规定可以有效避免收入确认不合理的现象。

因此，联合摄制影视剧模式下首先要区分是主要责任人还是代理人，然后选择计量收入的方法，即选用总额法还是净额法。按新收入准则的规定：对于自制拍摄的电视剧，按照签约发行收入确认营业收入；对于欢瑞世纪与合拍方联合拍摄的电视剧，当欢瑞世纪负责发行时，按签约发行收入全额确认营业收入；当合拍方负责发行时，欢瑞世纪按协议约定确认相关的收费分成。而且新收入准则对影视剧销售收入确认的时点做了明确的规定，无论在联合拍摄过程中担任主要责任人还是代理人，均应当在履行履约义务时确认收入，这在一定程度上可以防止企业在往来科目间挂账，推迟计提坏账准备。

#### 4.1.4 附有销售退回条款影视剧销售业务

按照 CAS14(2017)规定,对附有销售退回条款的业务,按照预计退货率分别确认预计负债和应收退货成本,即附有销售退回条款的影视剧销售也存在可变对价,从客户处收回影视剧退货的权利则应被确认为一项资产。下面通过真实业务分析新原收入准则对附有销售退回会计处理的异同及准则修改的积极意义。

##### (1) 合同签订情况

2019年11月6日,欢瑞世纪(甲方)与深圳市腾讯计算机系统有限公司(乙方)约定1年后如果电视剧《封神之天启》仍未播出,乙方享有退片的权利。2019年年末,欢瑞世纪对《封神之天启》应收账款的可收回性进行测算并计提坏账准备至9828万元,计提比例达到合同资产账面余额2.52亿元的39%。截至2020年11月,电视剧《封神之天启》仍未播出,2020年12月25日,双方签署补充协议,约定若截至2021年6月30日,非因乙方原因导致电视剧《封神之天启》仍未播出,则乙方有权退片。基于上述情况,欢瑞世纪2020年年末根据退片及播出概率对《封神之天启》单项计提减值准备至已确认合同资产账面余额的85%。

##### (2) 退货率可估计情况下的会计处理

CAS14(2017)下的会计处理:

假定《封神之天启》2019年的退货率为39%

2019年的会计处理:欢瑞世纪应按照向客户转让影视剧而预期有权收取的对价金额扣除预估的退货率(此处的退货率为估计的退货可能性)后的金额确认收入,按照预期将退回影视剧作品初始转让时的账面价值(本文影视剧《封神之天启》的成本与收入由相关资料计算得来,可能与真实数据存在偏差),扣除影视作品发生退货后的余额,确认一项资产,按照所转让影视剧作品转让时的账面价值,扣除上述成本后的净额结转成本。

确认影视剧销售收入:

借:合同资产 252000000.00

贷:主营业务收入 153720000.00

预计负债---应付退货款 98280000.00

结转影视剧销售成本:

借:主营业务成本 72309095.00

应收退货成本 46230405.00

贷：库存商品 118539500.00

资产负债表日：

欢瑞世纪应在资产负债表日对影视剧作品未来销售退回情况进行重新估计，如果退货率发生改变，要进行相应的调整。

假定 2019 年 12 月 31 日，欢瑞世纪对退货率重新估计为 30%。

2019 年末调整销售收入：

借：预计负债---应付退货款 22680000.00

贷：主营业务收入 22680000.00

调整销售成本：

借：主营业务成本 10668555.00

贷：应收退货成本 10668555.00

2020 年的会计处理：

同时，因为该影视剧仍未播出，假定退货率为 85%，重新确定营业收入：

借：主营业务收入 138600000.00

贷：预计负债---应付退货款 138600000.00

调整销售成本：

借：应收退货成本 65196725.00

贷：主营业务成本 65196725.00

CAS14(2006)下的会计处理：

根据 CAS14(2006)的相关规定，在附有销售退回条件的影视剧退货率可合理估计的情形下，通常应在转移影视剧播映带等载体时确认收入。

2019 年实现销售，确认销售收入：

借：应收账款 252000000.00

贷：主营业务收入 252000000.00

结转销售成本：

借：主营业务成本 118539500.00

贷：库存商品 118539500.00

确认估计的销售退回率为 39%

借：主营业务收入 98280000.00

贷：主营业务成本 46230405.00

其他应付款—预计退货 52049595.00

### (3) 退货率无法合理估计情况下的会计处理

影视剧退货率无法合理估计情况下，欢瑞世纪在合同生效时不能将影视剧相关的可变对价计入交易价格，应当在影视剧退货期满后，根据影视剧实际退货情况，按照预期有权收取的对价金额确定影视剧交易价格，确认相应的影视剧销售收入。

CAS14（2017）指导下的会计处理：

初始计量：欢瑞世纪影视剧的控制权转移给乙公司时的会计处理

借：应收退货成本 118535000.00

贷：库存商品 118535000.00

在约定的退货期内，不进行账务处理。

退货期届满（假定在 2020 年影视剧上映）

终止计量：确认销售收入

借：应收账款 252000000.00

贷：主营业务收入 252000000.00

结转销售成本：

借：主营业务成本 118535000.00

贷：应收退货成本 118535000.00

CAS14（2006）指导下的会计处理：

在 CAS14（2006）的指导下，欢瑞世纪不能合理估计影视剧退货可能性时，通常应在售出影视剧退货期满时确认收入。

初始计量：欢瑞世纪将影视剧播映带交付乙公司时

借：发出商品 118535000.00

贷：库存商品 118535000.00

在约定的退货期内，不进行账务处理。

退货期届满（假定在 2020 年影视剧上映）

终止计量：确认销售收入

借：应收账款 252000000.00

贷：主营业务收入 252000000.00

结转销售成本：

借：主营业务成本 118535000.00

贷：发出商品 118535000.00

综上所述，CAS14（2017）对附有销售退回条款影视剧销售业务的会计处理，与CAS14（2006）相比在确认影视剧销售收入时，均考虑退货因素对影视剧销售业务的影响，但在初始计量及后续业务处理中均存在差异。

企业能合理估计退货率的情况下：

CAS14（2017）规定将附有销售退回条款影视剧销售业务初始计量按照预计退货率计算预计退货影视剧对应的收入，计入“预计负债——应付退货款”，作为对主营业务收入的抵减项；并按照预计退货率将预计退货影视剧对应的销售成本，计入“应收退货成本”，抵减主营业务成本。上述处理下，在实际发生退货时，不会使企业的经营业绩产生较大波动。而CAS14（2006）下，以收入抵减成本后的差额确认为“其他应付款——预计负债”。后续处理中，CAS14（2017）下，每一个资产负债表日，欢瑞世纪应根据与销售影视剧相关的确切消息，在影视剧播出环境及影响影视剧播出的因素发生变化时，对影视剧退货事项进行动态确认与计量，并作为会计估计变更进行会计处理。CAS14（2006）下，对退货率后续计量并未有具体规定。

企业不能合理估计退货率的情况下：

CAS14（2017）指导下，在影视剧播映带交付后，控制权转移时，欢瑞世纪便将影视剧由库存商品科目转入应收退货成本科目核算，应收退货成本在资产负债表中按流动性计入“其他流动资产”或“其他非流动资产”；在CAS14（2006）指导下，在影视剧播映带交付后，欢瑞世纪便将库存商品转入发出商品核算，在资产负债表中在“存货”项目列报。

## 4.2 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪收入确认条件及计量方式的影响

CAS14(2017)强调，收入的确认金额应当反映企业因销售影视剧或提供经纪服务给客户预期可以收取的对价金额，从交易价格的初始确认到终止计量，都制定了准则规范，并充分考虑附有销售退回条件、重大融资成分等可变对价对影视剧销售收入确认与计量的影响，交易价格的确认与计量趋于合理，具体影响有以下几点。

### 4.2.1 授予知识产权许可业务的收入确认时点趋于合理

CAS14（2017）中的五步法模型前两步体现对合同的重视，企业需要基于已签订的合同，合理判断影视剧销售收入确认的时点，这在一定程度上可以改善企业提前确认收入的不合理行为。在 CAS14（2017）指导下，按照签订合同的相关约定运用五步法模型判断影视剧控制权的转移时点，以影视剧母版等相关载体的控制权转移作为收入确认时点，并从站在“企业”的角度转换为站在“客户”的角度，考虑客户是否可以主导影视剧播出时间，无法主导时间时，需等待相关影视剧上映后方可确认收入。CAS14（2017）对收入的确认更加严谨和规范，授予知识产权许可业务的收入确认时点趋于合理，一定程度上弥补了 CAS14（2006）下企业通过提前确认收入虚增营收的不合理之处。

表 4.8 欢瑞世纪 2020-2021 年应收账款周转情况

年份	应收账款周转率	周转天数（天）
2020 年	0.2551	1411
2021 年	1.8087	199

数据来源：新浪财经网

由表 4.8 可以看出，2020-2021 年，欢瑞世纪应收账款的周转速度明显加快，一方面是因为收入确认时点判断趋于合理；另一方面是因为在 CAS14(2017)的规定下，合同对价尤其是可变对价确认趋于合理，收入金额计量不合理的现象有所缓解。

### 4.2.2 收入确认方法更加规范

CAS14（2017）建立了统一的逻辑框架，从根本上对收入确认时点或时段的判断给出了指导意见，有利于影视行业按照一致的标准进行收入的确认。由案例分析部分欢瑞世纪特殊业务五步法模型的分析可知，欢瑞世纪需要根据具体业务进行具体分析，并借鉴工程施工企业销售商品房的会计处理，在履约进度可以合理确定的情形下，选择按时段法确认影视作品的销售收入，尤其是网络剧的销售，进而有效避免收入确认的滞后性，在履约进度不能合理估计并满足时点法确认的五项条件时可以按照时点法确认收入。

### 4.2.3 联合摄制模式下合同对价的计量更加严谨

欢瑞世纪联合摄制影视剧模式下，涉及多方合作拍摄影视剧的现象，并存在很多的合同纠纷问题。证监会处罚公告披露，欢瑞影视《掩不住的阳光》合作摄制合同，推迟将预付浙江天光地影 520 万元转入其他应收款，导致累计少计提坏账准备约 260 万元。CAS14(2017)规定联合摄制影视剧业务模式下首先要区分是主要责任人还是代理人，然后选用全额或净额计量收入。欢瑞世纪按合同对价总额计量收入通常表明欢瑞世纪是独家承制影视剧，按销售佣金和手续费计量收入通常表明欢瑞世纪是与其他方联合拍摄影视剧。因此，欢瑞世纪应根据业务特征，合理判断，避免误用总额法或净额法，使得收入确认与计量不合规。而且 CAS14(2017)对收入确认的时点做了明确的规定，联合摄制模式下，无论是主要责任人还是代理人，均应当在履行履约义务时确认收入，联合摄制模式下合同对价的计量更加严谨，这在一定程度上可以防止企业在往来科目间挂账，推迟计提坏账准备。

### 4.2.4 特许权使用费收入可变对价的计量更加细化

欢瑞世纪网络剧销售业务分账收入具有不确定性，存在许多分布广泛的可能发生的对价金额，呈现阶梯分布的现象，涉及可变对价的估计。CAS14(2017)规定应在每一资产负债表日重新评估影响可变对价的各种因素，在发生变化时，对可变对价金额进行重估，对于后续可变对价的变动额应调整应收款项余额，并对合同约定按实际销售或使用情况收取特许权使用费的影视作品，按照销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务孰晚的时点确认与计量影视剧销售收入，特许权使用费收入可变对价的计量更加细化和严谨，这在一定程度上避免企业前期多确认收入，后期巨额计提坏账准备的现象。

### 4.2.5 附有销售退回条款交易价格的计量更加规范

CAS14(2017)规定将按照预计退货率计算的影视剧预计退货金额计入预计负债—应付退货款抵减影视剧销售收入，在结转影视剧成本时，将按照预计退货率计算的影视剧预计退货成本计入应收退货成本抵减影视剧销售成本，对预计负债和应收退货成本分别计量，能够完整反应因可能发生退货而需退还给在线媒体平台等客户的影视剧销售款项，相对于 CAS14(2006)将按照预计退货率计算的影视剧销售收入与销售成本相抵后确认为一项负债的会计处理，CAS14(2017)的规定能够更加准确、完整地反应欢瑞世纪的

资产和负债。CAS14(2017)要求企业在每一资产负债表日，应当重新评估影视剧播出环境及影响影视剧播出因素的现状，如果影视剧退货率发生变化，应当作为会计估计进行会计处理。即 CAS14(2017)对影视剧预计退货率可能的退货收入及退货成本进行动态核算，能够提供更加真实完整的财务信息。

### 4.3 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪财务报表的影响

#### 4.3.1 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪资产负债表的的影响

CAS14(2017)的相关规定对收入确认时点、条件，计量方式等产生了较为明显的影响，而这些影响最终反应在财务报表的列报及披露方面，准则的相关规定使得企业提供的会计信息质量得以优化，信息披露的规范性进一步提高，增强了企业间信息披露的可比性。

表 4.9 欢瑞世纪执行 CAS14（2017）对资产负债表列报披露的影响

受影响的报表项目	单位：万元	
	影响金额 (2020年1月1日)	影响金额 (2020年12月31日)
应收账款	-559,58.19	-48,74.22
合同资产	559,58.19	48,74.22
其他非流动资产	——	——
长期应收款		
合同负债	15,67.29	17,54.84
预收款项	-16,29.83	-18,19.06
其他流动负债	62.54	64.22
预计负债	——	——

数据来源：欢瑞世纪 2020 年年报

CAS14（2017）对欢瑞世纪资产负债表的影响主要反映为相关科目的重分类和重新计量,重分类及重新计量影响的具体会计科目:

#### (1) 应收账款重分类至合同资产

在资产负债表列报中，欢瑞世纪将与销售影视作品而有权收取对价的权利区分情况

作为应收账款和合同资产核算，对于无条件收取的影视剧对价作为应收账款核算。同一影视剧销售合同中的“合同资产”和“合同负债”合并后以净额列示。在借方余额的情形下，根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中列报。在贷方余额的情形下，根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中列报。欢瑞世纪在确定合同资产时，只有在满足合同中约定的履约进度时才能确认授予影视剧知识产权许可的相关收入。

欢瑞世纪向客户销售影视剧作品约定分阶段履行义务和分期收款时，第二阶段履约义务是建立在第一阶段履约义务已经完成的情况下，在履行完第一阶段履约义务后，取得的影视剧销售收入先计入合同资产，当欢瑞世纪按履约进度履行结束约定的义务后，取得该影视作品无条件收取对价的权利时，影视剧应收款项从合同资产科目转到应收账款科目。表 4.9 中，欢瑞世纪在业务处理中，2020 年年初将不满足无条件收款权利的应收账款全部重分类为合同资产，金额为 559,58.19 万元，2020 年年末将 48,74.22 万元应收账款调整为合同资产，这样处理更能完整反应影视剧销售业务应收款项的实现过程，便于信息使用者了解应收款项的相关情况。

## （2）预收账款重分类至合同负债

CAS14（2017）指导下，将销售影视剧作品及艺人经纪业务相关的预收款项重分类至合同负债，如表 4.9 所示，将履行义务前向客户收取的影视剧作品预收款项 18,19.06 万元分别重分类至合同负债 17,54.84 万元和其他流动负债 64.22 万元。欢瑞世纪合同负债主要包括：预收客户影视剧销售款、预收经纪业务服务款项、预收广告服务业务款项以及附有额外购买选择权情况下向客户收取的款项等；将预收制片款仍作为预收账款列报，等到影视剧制作完成时，进行结转，欢瑞世纪合同负债的确认，要以向客户履行合同约定的相关履约义务作为前提，合理判断所预收的影视剧款项是否与合同中约定的履约义务相关。

预计负债重分类至合同负债涉及价税分离的问题：欢瑞世纪将履行义务前向客户收取的影视剧作品预收款项重分类为合同负债，合同负债不包含增值税，欢瑞世纪在业务处理中需要将合同负债中的增值税确认为待转销项税额，资产负债表上列示为其他流动负债。当欢瑞世纪完成了向客户转让影视版权的义务并满足影视剧销售收入确认条件时，再将其转入增值税销项税额科目。因此，上述处理存在价税分离的问题。欢瑞世纪影视剧销售合同涉及的金额较大，合同中约定收款方式为多次收取，而且涉及应收客户对价的合同期限较长，价税分离就要求欢瑞世纪从每一笔已收或应收客户对价中分离出

的“价”和“税”。欢瑞世纪的长期合同较多，收款时间不一，需要完善的业务系统作为价税分离的条件支撑。此外，在往来账项函证的过程中，可能会加大沟通成本的支出，因此也需要业务部门人员的有效支持与配合。

### （3）预计负债及“应收退货成本”重分类的影响范围

欢瑞世纪附有影视剧销售退货条款业务会涉及“应收退货成本”以及“应付退货款”的列报。影视剧“应收退货成本”的列报需要考虑影视剧上映的周期。影视剧在一个正常营业周期内上映，在“其他流动资产”项目中列报；若是超过正常营业周期上映，则在“其他非流动资产”项目中列报。新收入准则规定，影视剧制作企业在确认影视剧应收退货成本的同时应确认相应的应付退货款，在“预计负债”下增加了“应付退货款”明细科目，影视剧应付退货款的列报也需要考虑影视剧上映的周期，分别在“其他非流动负债”和“预计负债”项目下列报。上述规定使得欢瑞世纪可以将附有影视剧销售退货条款业务涉及到的可变对价用明确的科目列报，增强会计信息的真实性和可靠性。

### （4）合同资产等资产类科目补提减值准备

影视产品具有作为文化产品的特殊性，受相关政策的影响，其播出时间可能延迟甚至存在无法上映的可能性。因此，影视企业存在与客户签订附有销售退回条款的影视剧销售合同。在这种情况下欢瑞世纪需要对应收影视剧销货款的可收回性进行合理评估。欢瑞世纪的已售影视剧《天下长安》2020年合同资产账面余额为4.37亿元，欢瑞世纪按照账龄组合全额计量预期信用损失。CAS14（2017）有关合同资产等资产类科目补提减值准备，以及对收入类科目进行重新计量的相关规定，均增强了会计信息的真实性和可靠性。

综上，欢瑞世纪在首次执行新收入准则时，并未进行追溯调整，使得相关数据的真实变化无法观测，但由新收入准则的相关规定在欢瑞世纪具体业务处理方面的分析可知，相关项目（如为取得影视剧销售合同而发生的预期有可能得到偿还的广告促销费用）资本化后可能会使资产总额增加，时段法的合理运用可以使当期收入增加，可能有利于企业平滑各期的经营业绩。此外，新收入准则执行后，欢瑞世纪信息披露的更加完整。收入相关信息披露的规范性进一步提高，增强了企业间信息披露的可比性，使得之前扭曲和粉饰收入信息的情况得以调整，信息的透明度得以增强。欢瑞世纪披露相应政策的执行情况、影视剧销售情况，并提醒投资者做出理性判断，一定程度上改变了信息不对称的情况，遵循披露信息要求重视风险揭示原则，接受投资者的监督，使得企业收入确认更加规范化，在一定程度上可助推欢瑞世纪财务报告目标有效实现。

### 4.3.2 CAS14(2017)执行对欢瑞世纪利润表的影响

表 4.10 欢瑞世纪执行 CAS14（2017）对利润表列报披露的影响

单位：万元

受影响的利润表项目	影响金额（2020 年度）
营业收入	13,58.25
营业成本	13,58.25
销售费用	——
所得税费用	——
净利润	——
其中：归属于母公司股东权益	——
少数股东权益	——

数据来源：欢瑞世纪 2020 年年报

欢瑞世纪在编制 2020 年年报的过程中，公司管理层基于保持欢瑞世纪 2020 年与 2019 年年报中营业收入、净利润数据相互具有可比性的目的，没有对首次执行新收入准则时已完成的影视剧销售合同的累积影响数进行调整，并将产生影响的合同均归属于首次执行新收入准则日已完成的合同。由欢瑞世纪已披露的数据可知，在上述没有进行追溯调整的衔接方式下，新收入准则的实施对 2020 年收入与利润未产生较大的影响。但由第三章“CAS14(2017)下欢瑞世纪典型业务的实例分析”可知，新收入准则的相关规定使得影视剧销售收入的确认时点和条件发生了相关的变化，上述变化必然会影响欢瑞世纪当期利润的计算。欢瑞世纪在对外公布的关于新准则下收入确认影响的公告中提到：若按 CAS14(2017)规定，对欢瑞世纪首次执行 CAS14(2017)的累积影响数将进行调整。欢瑞世纪财务部门测算得出：政策变动的累计影响使欢瑞世纪 2020 年初留存收益调减 1589 万元，2020 年母公司净利润调增 18,056 万元。

通过上述分析可知，无法从利润表数据的变动得知新收入准则执行后对欢瑞世纪利润表的具体影响，由欢瑞世纪的利润表仅可观测到营业收入与营业成本同比例的变化，但欢瑞世纪收入的分配及结构的变化并没有完整体现。从欢瑞世纪披露的新收入准则对利润表影响的数据，可以发现欢瑞世纪营业收入与营业成本同比例变化。按照 CAS14(2017)的规定，一方面，在企业可以合理判断和确定合同履行进度的情形下，运用时段法确认销货收入，可以使当期收入增加，进而可能使利润增加，因此，CAS14(2017)

实施可能有利于企业平滑企业各期的经营业绩。另一方面，增量成本对利润表的影响，将销售佣金等相关的增量成本资本化作为合同取得成本核算，计入其他流动资产或非流动资产，可以增加企业当期的资产和利润，亦可以达到改善财务状况的效果。

## 5 欢瑞世纪应用 CAS14(2017)的建议

新收入准则的相关规定对解决欢瑞世纪存在的问题具有十分重要的作用，但由第四章特定交易分析可知，欢瑞世纪在具体执行新收入准则的过程中，仍存一定的挑战。首先，欢瑞世纪在实际业务中并未选择运用时段法确认授予影视剧知识产权许可业务的收入，导致其收入确认在一定程度上存在可能的滞后性。其次，网络剧可变对价的例外规定难以运用，欢瑞世纪仍存在前期确认收入，资产负债表日冲回已确认收入的现象。再次，分期收款的模式导致现金流与收入配比仍存在不合理性。最后，欢瑞世纪将履行合同中约定的履约义务前向在线媒体平台等客户收取的影视剧作品预收款项重分类为合同负债，合同负债不包含增值税，可能会导致在实务处理中，价税分离计量难度较高。针对以上问题，现从欢瑞世纪内部管理和外部监管两个层面提出改进建议。

### 5.1 企业层面

#### 5.1.1 合理选择运用时段法

应收账款期末余额与收入确认时间和方式具有密切的联系。由案例分析部分可知，网络剧销售业务按时点法确认收入，具有明显的局限性，可能会拉长影视剧销售收入从确认到收现的时间线。因此，对于授予影视剧知识产权许可业务和艺人经纪业务，在满足相关规定时，欢瑞世纪可以选用时段法确认收入。新收入准则强调，收入确认的核心以合同中所约定标的物控制权已向客户转移作为核心原则，收入计量的金额应反映预期可以从交易中获得的对价为基础。即新收入准则强调以合同为基准、以业务事实为依托确认、计量和披露收入的方法更加合理。而时段法确认收入要求按照合同中约定的履约进度确认收入，因此，欢瑞世纪在签订影视剧销售合同时，相关合同条款应尽可能满足时段法的确认要求，与客户明确约定履约进度，便于企业规范运用时段法确认收入。

#### 5.1.2 合理估计和确定可变对价

欢瑞世纪网络剧销售业务以及特定业务的处理都涉及可变对价的估计。欢瑞世纪在处理可变对价时应紧抓以下两点：

一是 CAS14(2017)规定企业在确认影视剧销售收入时应遵循谨慎性原则，按照可变对价扣除“可变”因素影响后的金额计量影视剧交易价格，按照腾讯视频的分账规则：

总分账收入=会员分账收入+广告分账收入+补贴，分账收入由多个部分构成，每个部分金额的确定呈现阶梯式分布的现象。因此，在对影视剧收入金额进行估计时应本着收入尽可能低计的原则（即就低不就高原则），按照最可能实现的影视剧销售金额计量收入，后续根据合同履行的进度及会计准则标准持续评估，如公司凭借经验估计该电视剧产品的收视率为第三名，但第一周（热播期）播出后收视率为第四名，且极可能会一直保持第四名，则应该使用第四名的播映权单集价格暂估收入。也可以根据腾讯视频公布的相似题材的影视剧之前上映过程中付费会员点击率，确认网络剧的点击率，进而确认网络剧销售的分账收入。

二是在确定包含可变对价的影视剧交易价格时还应考虑已确认影视剧销售收入部分发生重大转回的金额，对于涉及影视剧分成收入的确认，应扣除重大转回金额后计量影视剧销售收入。只有影视剧相关销售收入在发生重大转回的可能性较低的情形下才可计入交易价格。此外，为了提供真实可靠的财务信息，欢瑞世纪应在会计期末对网络剧收费分成情况进行合理估计。

### 5.1.3 规范制定财务策略

CAS14（2017）执行使得欢瑞世纪在制定财务策略时有了更多的选择，但制定财务策略时，应充分考虑企业当前的现金流情况和融资成本。欢瑞世纪长期合同占比过高，这意味着企业短期现金流入较少，而账面上良好的经营成果可能带来财务状况的恶化，即虽然已确认收入但并没有现金流入，企业的偿债安全性与稳定性存在下降的风险。欢瑞世纪可能需要尽快补充企业的流动资金，加快资金回笼，将财务决策的重点放在如何在短时间内收回影视剧销售款，尽可能不选择通过融资收益来赚取长期利润的财务策略以及会减少现时现金流入的财务决策；平衡好企业利润与资金成本的关系，尽可能签订短期回款的影视剧销售合同，加强应收账款的催收管理力度，防止之前因虚构收回应收款项被处罚的现象再次发生。

### 5.1.4 推动业务与财务发挥协同作用

在业财融合的大背景下，会计系统可能无法独立发挥作用，因此，推动业务系统与财务系统的融合对企业强化合同管理，价税分离计量，合规确认收入具有重要的意义。通过对欢瑞世纪已签业务合同的分析，发现只有将欢瑞世纪的业务实质与准确财务核算

相融合，才能更加规范化确认收入。而且新收入准则以合同为基础确认与计量收入的相关规定对企业的业财系统一体化程度提出了相应的要求，更体现出公司对业务和财务链规划建设的重要性。欢瑞世纪已签订合同中涉及可变对价的情况众多，可变对价的准确估计需要财务与业务系统的支持，价税分离计量亦需要健全的财务系统；而且欢瑞世纪本身存在存货积压和资产负债率不合理的现象，只有业财部门加强沟通，基于自身情况的不断探索改进，才能不断加强企业业务信息的收集整理能力，提升企业管理水平。因此，企业高质量执行新收入准则需要打造适应准则规定的业财融合系统，以此作为准则落地的配套。

## 5.2 外部层面

### 5.2.1 完善收入确认与计量的会计估计判断标准

新经济模式下，影视企业的商业模式的不断创新和迭代升级。附有客户额外购买影视剧选择权实行价格优惠、额外提供影视剧销售推广等类似的激励措施均涉及确定可变对价。准则的部分规定亦涉及重大判断，典型如：联合摄制影视剧业务模式下影视制作企业身份的确定、影视剧销售业务履约时点的判断、时段法确认收入时履约进度的确定、确定影视剧交易价格时考虑可变对价的影响、合同变更的类型等。会计估计给了企业较大的裁量权，某种程度上会计估计可能会削弱相关会计信息的可比性，甚至可能会影响真实性。收入确认与计量的会计估计判断也会增加欢瑞世纪的内外部沟通成本，特别是体现在外部沟通成本方面。上述背景下，更合理的方式应从现行准则的核心原则出发进行评判，因此，会计估计判断标准进一步优化对会计估计的合理判断具有重要的意义。

### 5.2.2 加强对影视行业执行 CAS14(2017)的监管

影视传媒企业作为文化类企业，与一般企业有着不同的使命，它不仅仅以盈利为目的，更承担着兴文化的社会责任，而且影视作品单位价值相对较高，若发生财务舞弊行为，无论对企业还是利益相关者都有巨大影响。因此，监管部门及其利益相关者应对影视企业的日常活动加强监管；主管部门应围绕考核管控对经营业绩真实性进行检查，防止企业虚构或虚增营业收入，粉饰业绩；金融机构应围绕融入资金使用情况对企业的资金用途进行监管；监管机构及会计师事务所应围绕准则实施情况对欢瑞世纪收入确认计

量的合规性进行监管。多部门联合执法，强化监管，对推动影视企业规范执行新收入准则，合规经营，维护资本市场有序发展具有重要意义。

### 5.2.3 细化影视行业特殊业务确认计量的行为规范

欢瑞世纪现行运营模式下，许多业务涉及大量的会计估计和职业判断。这些估计与职业判断在一定程度上可能会增加企业的沟通成本，而且对于企业收入的规范化确认计量也起到至关重要的作用。影视剧单位价值高，采用时段法确认收入时，合理判断履约进度具有重要的意义，但鉴于影视制作企业业务的专业性，合同的复杂性等特征，欢瑞世纪在判断影视剧制作、销售合同是否应该采用时段法确认收入方面似乎也存在一定的疑问，因为上述判断涉及复杂程度对企业的实际执行能力要求较高。因此，准则制定部门如果能对上述问题出台专门的会计处理细则，结合影视行业的特殊业务实例给予指导，使得企业明确特殊业务的处理方式，促进特殊业务的规范化处理。也可使企业避免选择性执行会计政策，采用做简化处理的方式，使得 CAS14(2017)执行不到位。

### 5.2.4 定期公示 CAS14(2017)执行不到位的典型案例

证监会发布的上市公司年度会计监督报告中指出：目前上市公司仍存在对准则理解和执行不到位的问题，其中第一条便是收入确认与计量不恰当。如果证监会能够将准则执行不到位的企业作为典型案例予以公告，这样不仅可以起到警示其他企业，督促各行各业规范确认收入的作用，而且可以引导相关从业人员加强对相关领域薄弱之处的研究，进一步促进新收入准则的执行。同时针对出现频次较多的违法行为，相关部门可以制定应用指南，指导企业对类似业务的规范化处理，使得新收入准则更快、更高质高效的落地实施。对于执行新收入准则规范化程度较高，执行比较到位的企业也可以予以奖励，促进各企业合规执行新收入准则，规范确认计量收入，不断优化财务信息披露的流程，提升财务信息披露的质量，切实有效地保护利益相关者的合法权益。

## 6 研究结论及未来展望

### 6.1 研究结论

新收入准则对授予影视剧知识产权许可、联合摄制影视剧模式下主要责任人与代理人的划分、附有销售退回条款影视剧销售等特定交易的会计处理制定了相应的指引，对我国传媒企业的收入确认时点、条件的判断，计量方法的运用，产生了较为明显的影响。本文正是基于新收入准则颁布的背景，在充分学习相关理论、影视企业业务模式的基础上，以欢瑞世纪作为本文的案例对象，探究了新收入准则颁布实施后对影视制作企业收入确认与计量带来的影响，并针对欢瑞世纪执行新收入准则过程中可能存在的不足提出了相关的改进建议。

通过对欢瑞世纪相关业务的具体分析，发现新收入准则确实对传媒企业特定业务的处理起到了积极正面的影响。具体影响体现为：第一，授予影视剧知识产权许可业务收入确认时点的判断更加规范。新收入准则有效统一了影视企业收入确认的时点，并以客户为导向，可以有效避免提前确认影视剧销售收入的现象；时段法的运用，一定程度上可以缩短应收账款账期，使影视企业财务指标趋向合理化。第二，准则有关收入确认条件的规定更加细化和严格。五步法模型中的每一步均具有很多细分规定和指引，促使欢瑞世纪规范确认影视剧销售业务收入，使得多确认收入的不合理行为得到改善。第三，主要责任人与代理人划分的规定更加明确。准则规定分别选择使用总额法与净额法计量主要责任人与代理人应确认的收入，这一举措改善了职责划分不清，收入确认不合理，责任纠纷案频发的现象；第四，附有销售退回条件影视剧销售业务的处理更加合理。新收入准则明确规定资产负债表日要对影视剧退回率进行重新评估，促使企业在确认收入时便保持谨慎的态度，避免资产负债表日大额冲减销售收入，使得财务信息的真实性被财务报告使用者质疑。新收入准则对收入确认计量的相关影响最终反应在财务报表上，准则的相关规定使得企业提供的会计信息质量得以提高。

同时，本文进一步探讨以欢瑞世纪为代表的传媒企业在实施新收入准则时应当关注的问题，以便于更好地落实新收入准则对欢瑞世纪收入确认与计量带来的影响。譬如，传媒企业应当关注并切实解决网络剧销售业务可变对价的估计、时段法在网络剧销售业务中的运用，单项履约义务的划分以及履约进度的确定等问题。最后本文就欢瑞世纪如何更好地执行新收入准则从公司内部治理和外部监督管理两个方面提出了一些改进建

议，包括强化合同管理、建立健全业财融合信息化系统以及优化可变对价业务的估值方法等。

## 6.2 研究不足与展望

欢瑞世纪于 2020 年执行新收入准则，研究的时间较短，论文在以下四个方面有待改进：

第一，本文在特定业务处理时，所运用的数据由年报、审计报告、证监会处罚公告以及欢瑞世纪公布的相关公告整理得来，数据计算可能存在一定误差；此外，新收入准则对特定交易处理的规定较新，因此，在特定业务处理的分析模块，可能存在对准则相关规定理解不到位的问题。

第二，欢瑞世纪执行新收入准则时间短，而且已有文献对影视行业的相关研究较少，针对这一行业的研究缺乏参照标准，本文的研究成果仅仅是阶段性的，对其收入确认与计量影响的研究还需要时间的考证。

第三，本文在研究过程中发现网络剧销售以及附有销售退回条件业务模式中涉及的可变对价对收入确认与计量产生的影响较大，但因为技术层面的知识匮乏，对于确定可变对价以及预计退货率仍无法提出切实可行的建设性意见。

第四，影视制作企业的行业特性使得其应收款项回收周期较长，虽然本文认为可以按照时段法确认网络剧销售业务的收入，但在实际运用中可能存在各阶段履约义务难以界定以及履约进度难以确定的问题。针对上述问题，拟在后续的研究中完善。

## 参考文献

- [1] Alfred Wagenhofer. The role of revenue recognition in performance reporting [J]. Accounting and Business Research, 2014, 44(4).
- [2] Bohusova Hana, Nerudova Danuse. US GAAP and IFRS convergence in the area of revenue recognition [J]. CPA Journal, .2017, (87) : 34-41.
- [3] Fergus Condon. Revenue Recognition: How did You Redentialise Your Last Move [J]. Accountancy Ireland, 2014,(46): 16-18.
- [4] Fyhrlund E, Hedman E, Sjogren A, et al .Revenue Recognition—the past, the present and the future [J]. IFRS Accounting in progress, 2013:167.
- [5] Gerald Low. IFRS15 Revenue from Contracts With Customer. [J]. Is Chartered Accountant, 2014,(9): 64-67.
- [6] HOLZMANN O J, MUNTER P. Challenges in Achieving Convergence Between U.S. GAAP and IFRS—The Case of the Revenue Recognition Standard [J]. Journal of Corporate Accounting & Finance, 2015, 26(6): 101-106.
- [7] HURTT D N, KREUZE J G, LANGSAM S A. Auditing to combat revenue recognition fraud [J]. Journal of Corporate Accounting & Finance, 2000, 11(4): 51-59.
- [8] JONES J P, PAGACH D. The Next Step for Revenue Recognition [J]. CPA Journal, 2013.
- [9] Karina Kasztelnik. The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards [J]. Accounting and Finance Research, 2015., 4 (3) : 41-47.
- [10] Ken Tysiac. Revenue Recognition: No time to wait [J]. Journal of Accountancy, 2014,(7): 40-43.
- [11] Nigel, Youell. New Revenue Recognition Guidelines: There's Work to Be Done [J]. The journal of corporate accounting & finance, 2016, 28(1): 32-41.
- [12] Patricia McConnell. Revenue Recognition: Finally a Standard. Approach for All [J]. Accountancy Ireland, 2014,(48): 29-33.
- [13] PHILLIPS T J J, LUEHLFING M S, DAILY C M. The right way to recognize revenue [Z]. New York: American Institute of CPA's, 2001: 191, 39.
- [14] PRAKASH R, SINHA N. Deferred Revenues and the Matching of Revenues and Expenses

- [J]. Contemporary Accounting Research, 2013,30(2): 517-548.
- [15] Richard Howard. Revenue Recognition Convergence Between IFRS. and U.S. GAAP [J].Accountancy Ireland, 2009,41(3): 123-141.
- [16] Streaser Scott, Jialin Sun, Kevin Perez Zaldivar Ignacio,Ran Zhang. Summary Of the New FASB and IASB Revenue Recognition Standads [Z]. Review Of Business,Summer/Fall, 2014, Vol.35 Issuel 1: 7-15.
- [17] Tutino M , Regoliosi C , Mattei G , et al. Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies[J]. African Journal of Business Management, 2019, 13(7):226-238.
- [18] ZHIRONG, SHEN, MENGDI, et al. Accounting Impact of New Income Standards on Income Accounting of Construction Industry Enterprises: Proceedings of the 2019 4th International Conference on Social Sciences and Economic Development (ICSSSED 2019)[C].
- [19] 财政部会计司编写组《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南[M].北京:中国财政经济出版社,2018:13-124.
- [20] 曹津.霍布斯、洛克和卢梭社会契约思想之比较[J].法制与社会,2019(20):231-232.
- [21] 陈建兵.私有产权社会化：解读现代西方产权理论的一种新视角[J].当代经济研究.2007，（12）：18~21.
- [22] 陈朝琳,黄世忠.经济下行压力下会计准则滥用新动向[J].财务与会计,2020(06):4-8.
- [23] 葛家澍.收入确认的探讨——兼评 IASB/FASB 的最新“初步意见”[J].财会学习,2010(09):13-17.
- [24] 韩存,毛剑芬.关于影视作品会计处理问题的探讨[J].财务与会计,2016(10):32-34.
- [25] 何保国.新收入会计准则对电信行业影响探究[J].财会通讯,2019(25):61-64.
- [26] 贾茜.对我国收入准则征求意见稿的分析[J].财会月刊,2016(13):19-21.
- [27] 蒋华秀.新收入准则下的售后回购会计处理[J].财会通讯,2021(03):107-110.
- [28] 焦桂芳,陆秀芬.新旧收入准则对比分析[J].会计之友,2018(08):140-143.
- [29] 冷琳.新准则下资产负债表列报解析与利润表展望[J].财会月刊,2020(13):59-63.
- [30] 李霞.新收入准则下业财融合的实践建议[J].财务与会计,2021(23):77-78.
- [31] 刘阳.新收入准则下网游企业的收入确认问题[J].财会研究,2018(06):36-39.
- [32] 马锐华,汪祥耀.IASB 准则变革中“控制”概念的转变及影响 [J].财会月

- 刊,2014(09):104-107.
- [33] 企业会计准则第 14 号——收入（财会〔2006〕3 号）[R]. 中华人民共和国财政部, 2006.
- [34] 企业会计准则第 14 号——收入（财会〔2017〕22 号）[R]. 中华人民共和国财政部, 2017.
- [35] 沈颖玲.新收入准则下电信行业收入确认与计量方法的变化[J].财务与会计,2018(02):38-40.
- [36] 施先旺,刘美华.资产负债观与收入费用观比较研究[J].财会通讯(综合版),2008(06):31-32.
- [37] 孙国红.新收入准则对附销售退回条款销售会计处理改进及意义[J].中国注册会计师,2019(12):82-84.
- [38] 谭彩青.存在重大融资利益的销售收入会计处理探究[J].财会通讯,2021(07):102-105.
- [39] 唐滢滢,汪祥耀.“IFRS 15”与客户之间的合同产生的收入”解析及启示[J].财会通讯,2014(25):114-116.
- [40] 王成方,陈柯达.新收入准则实施对房地产企业的影响——基于碧桂园的案例分析[J].财会研究,2021(09):50-53+59.
- [41] 王永德,董淑兰.议新收入准则下企业向客户授予知识产权许可的核算——以影视公司为例[J].财务与会计,2018(03):51-52+59.
- [42] 项晶河,王宜巧,陈愉,郭妍.新收入准则对互联网企业收入确认的影响[J].商业会计,2018(09):25-28.
- [43] 徐宗宇,王清儿.我国新收入准则在房地产行业的应用研究[J].会计之友,2018(04):11-14.
- [44] 阎锐.新收入准则对电商企业的影响[D].上海财经大学,2020.
- [45] 殷晓敏.新丽传媒电视剧制作收入确认研究[D].深圳大学,2018.
- [46] 杨焕云.存在可变对价的销售收入核算分析[J].财会通讯,2020(03):103-107.
- [47] 杨牧.新收入准则对房地产企业会计信息影响研究[D].山东大学,2021.
- [48] 杨薇.新旧会计准则关于收入确认条件的对比分析[J].会计师,2018(21):7-8.
- [49] 于波成.新收入准则下影视公司收入确认相关问题的探讨[J].当代会计,2019,(16):93-95.
- [50] 岳虹.延期收款会计规范的价值管理研究[J].财会通讯,2010(24):62-64.

- 
- [51] 战永超.新收入准则下客户合同收入会计确认研究[J].财会学习,2017(21):134.
- [52] 张踩峰.资产负债观的演进及未来[J].财会通讯,2009(24):113-115.
- [53] 张金若,桑士俊.“合同基础的收入确认原则”探究[J].中南财经政法大学学报,2010(02):95-99.
- [54] 张俊民.关于新收入准则会计计量的几个问题[J].会计之友,2017(20):13-15.

## 后 记

沿着追寻梦想的轨迹，努力在求学的道路上前行。自 2016 年 9 月至 2023 年 6 月，从和平校区到段家滩校区，我在母校里，已经度过了七年美好时光，在这七年时光里汗和泪，苦与乐交织成一段美好而难忘的回忆。如今就要离别，细思过往，留下的除了难以忘怀的回忆，还有硕果累累的收获，然而最珍重的，是我对母校，对老师和同学们的情谊！

首先，感谢我的母校兰州财经大学，这里承载了我学习和生活的点滴回忆，无论身处何方，我都会铭记母校对我的栽培。其次，感谢一路相伴，一起拼搏、奋斗的同学们，以及与我朝夕相处三载的 A111 室友们，与你们朝夕相处的同窗之谊，是我青春年华中一抹难忘的色彩。感谢我的亲人们，在您的支持与陪伴下，我看到了最广阔的世界，也让我在温暖和毫不保留的爱中成长。

最重要的是，感谢我的导师，本文在写作过程中得到了我导师的悉心指导，非常感激邢老师对我的教导与鼓励。自入学时，老师便教导我们要多读书，开拓眼见，增强知识储备，并为我们建立了属于师门的“图书室”，老师会为我们定期更新书库里的书籍，经常推荐我们阅读科技发展、先进技术类前瞻性书籍，启发我们思考，促使我们重视理论的学习，使我们意识到：科技发展日新月异，新技术更新迭代速度快，如果我们没有理论和框架的积累，面对崭新的科技成果，可能会无法从容应对。我刚开始接触老师的观点时，只觉得老师说的很有道理，也会记在笔记本上，使之外化于形，但并未内化于心，随着多阅读勤思考习惯的养成，老师所讲的内容慢慢的开始内化于心。现在，在我的认知里，科技是有温度的，但我需要不断的去学习，去认识科技带来的改变，提升自己的能力，做好准备，这样才能真切感受到科技带来的温度。

三年里，无论生活还是学习，老师为我们竭尽心力。老师会时常给我们推荐多渠道的就业信息、网络安全信息、优秀书籍等内容；对我们的读书笔记、论文，老师都会认真评改，耐心的指导，并肯定我们取得的阶段性进步，使我们保持良好的心态。写作遇到挫折时，老师必会尽心尽力的帮助我，使我坚定信心，老师用自己严谨、认真、敬业的态度默默的影响着我。老师经常勉励我们要自我驱动，树立终身学习理念，坚持锻炼，保持乐观心态。我一定会谨记师言，无论何时，多阅读、勤思考，放平心态，不骄不躁，稳步前行。